

**Exonération fiscale des personnes morales qui
poursuivent des buts de service public, d'utilité publique
ou des buts culturels**

Déductibilité des libéralités

**Informations pratiques
à l'intention des administrations fiscales cantonales
18 janvier 2008**

(modifié le 3 novembre 2023)

1. Introduction	4
2. Exonération des écoles privées	5
I. Généralités	5
II. Activités d'utilité publique	5
III. Absence de buts lucratifs	6
IV. Absence d'entraide mutuelle	6
V. Déductibilité des versements bénévoles	6
3. Exonération des homes pour personnes âgées, pensions et homes médico-sociaux	8
I. Généralités	8
II. But de service public	8
III. Exclusion de buts lucratifs et d'assistance mutuelle	8
IV. Activité accessoire	8
V. Appartements / résidences pour personnes âgées	9
VI. Offres de prestations luxueuses	9
4. Exonération des structures d'accueil extrafamilial pour enfants	10
I. Généralités	10
II. Conditions d'exonération	10
A. But de service public	10
B. Forme juridique	11
C. Absence de buts lucratifs / Irrévocabilité de l'affectation des fonds	11
D. Législation cantonale sur le placement des enfants hors du milieu familial	11
E. Cercle ouvert des bénéficiaires	11
F. Financement	12
5. Exonération des institutions d'utilité publique ou de service public actives à l'étranger	13
I. Typologie	13
A. Activité étrangère d'organisations suisses	13
B. Activité suisse de personnes morales qui agissent dans l'intérêt de collectivités étrangères (« fund raising »)	13
II. Evolution de la pratique des autorités fiscales	14
A. Aide au développement en tant que tâche de l'Etat	15
B. Soutien à des initiatives à caractère privé	15
III. Pratique actuelle	15
IV. Personnes morales avec siège à l'étranger et succursale en Suisse	16
V. Contrôle de l'activité effective à l'étranger	16
A. Réalisation effective de l'activité étrangère	16
B. Personne morale avec siège à l'étranger	18
6. Différence entre buts culturels et buts visionnaires, idéaux et philosophiques	19
I. Situation	19
II. But culturel	19
A. Religion	19
C. Sectes	20
III. Poursuite de buts culturels	20
IV. Importance cantonale, voire nationale	21
V. Différentiations	21

A.	Buts visionnaires, philosophiques et idéaux	21
B.	Poursuite de buts économiques.....	22
C.	Utilité publique.....	22
VI.	Résumé	22
VII.	Jurisprudence.....	23
A.	Buts culturels	23
B.	Absence de buts culturels (mais éventuellement poursuite de buts d'utilité publique ou de service public).....	23
7.	Exonération et privatisations.....	24
I.	Notions / principes.....	24
II.	Objet des privatisations, alternatives	24
III.	Conditions de l'exonération	24
IV.	Formes juridiques.....	25
V.	Dividendes et versements d'intérêts	26
8.	Exonération d'organismes de foires et d'exposants.....	28
I.	Forme juridique de droit civil des organisateurs de foires	28
II.	Sens et buts des organisations de foires	28
III.	But de service public	28
IV.	But d'utilité publique	30
V.	Conclusion.....	30
9.	Exonération des institutions actives dans le domaine de la jeunesse	31
I.	Exposé de la problématique.....	31
II.	Rappel des conditions d'exonération pour utilité publique.....	31
III.	Spécificités de l'exonération des institutions actives dans le domaine de la jeunesse	32
IV.	Institutions développant des activités de loisirs (sport, musique, théâtre).....	33
V.	Institutions poursuivant des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle.....	34
10.	Indemnisation des organes dirigeants des fondations et des associations d'utilité publique	35
I.	Généralités	35
II.	Indemnisation pour l'activité déployée en qualité de membre d'un conseil de fondation ou d'un comité d'une association.....	35
A.	Activité ordinaire.....	35
B.	Activité excédant l'activité ordinaire d'un conseil de fondation ou d'un comité.....	35
III.	Modèle de disposition statutaire minimale	36
IV.	Engagement contractuel d'un membre d'un conseil de fondation ou du comité d'une association....	36
11.	Déductibilité des dons versés à des personnes morales poursuivant plusieurs buts (but de service public / d'utilité publique et simultanément des buts culturels et d'autres buts); exigence en matière de ventilation comptable par type d'activité	37
I.	Généralités	37
II.	Conditions à remplir par l'institution fiscalement favorisée; détails des exigences en matière de comptabilité sectorielle (ventilation comptable par type d'activité)	37
III.	Conditions à remplir par le donateur	39

1. Introduction

Par lettre du 3 décembre 2002, le groupe de travail Exonérations de la Conférence suisse des impôts a lancé un sondage auprès des cantons dans le domaine des exonérations fiscales. Le groupe de travail, composé de collaborateurs de l'Administration fédérale des contributions et des administrations fiscales cantonales, s'est donné comme objectif d'établir des propositions pour le traitement des problèmes les plus importants dans le domaine des exonérations fiscales d'institutions poursuivant des buts d'utilité publique, de service public ou culturels.

Etant donné qu'il existe déjà dans le domaine de l'exonération fiscale des personnes morales la circulaire n° 12 du 8 juillet 1994, émise par l'Administration fédérale des contributions, (www.estv.admin.ch/d/dbst/dokumentation/kreisschreiben/w95-012d.pdf) et afin d'éviter des redites, le groupe de travail a décidé de publier les exposés issus de ses réflexions, lesquels abordent des thèmes spécifiques en rapport avec la circulaire précitée.

Le but des exposés qui suivent est de faciliter le questionnement et la prise de décision dans la pratique courante. Ils sont en outre destinés à contribuer, dans les cantons, à une application uniforme des bases légales en la matière, lesquelles sont majoritairement harmonisées au sens de l'article 23 de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID).

Il appartiendra cependant toujours aux cantons de traduire ces exposés dans la pratique et de prendre des décisions au cas par cas.

2. Exonération des écoles privées ¹

I. Généralités

Les différentes organisations d'écoles privées se basent le plus souvent sur une philosophie (par ex. les écoles Rudolf Steiner), des aspects religieux (les écoles confessionnelles) ou des raisons commerciales (but lucratif des participants). L'obtention de l'exonération de l'impôt par une école privée doit être à chaque fois traitée de manière individuelle.

L'encouragement à la formation et au perfectionnement repose principalement dans l'intérêt de la communauté et a ainsi d'un point de vue objectif le caractère d'utilité publique. Mais, l'offre d'instruction se fonde également sur l'intérêt général. La fixation des buts dans les statuts et leur activité effective sont des conditions intangibles préalables à une exonération. Pour que le critère d'utilité publique soit irrévocablement rempli, il faut également que le patrimoine en cas de liquidation revienne aux pouvoirs publics ou à une institution exonérée de l'impôt et poursuivant les mêmes buts ou des buts semblables.

II. Activités d'utilité publique

Outre un intérêt général, l'exonération comme conséquence d'une activité d'utilité publique exige également l'élément de désintéressement. Si des buts économiques (axés sur les gains) sont poursuivis, il n'y a alors aucun désintéressement et une exonération en vertu d'une activité d'utilité publique est exclue. Lorsque l'exploitation de l'établissement scolaire est poursuivie uniquement sur la base de l'écolage couvrant ou dépassant les frais, le critère d'utilité publique n'est alors pas rempli. Le constat est le même quand les intérêts économiques des institutions ou de leurs membres sont mis au premier plan. Dans cette situation une institution obtient ses bénéfices, non pas par la réalisation de sacrifices, mais par la participation à la vie économique et se caractérise par l'adoption de principes de l'économie de marché. Si l'exonération devait être prononcée, en raison de l'activité d'utilité publique, alors des sacrifices financiers de l'institution ou la réalisation de prestations de services personnelles et désintéressées seraient exigés des membres. Le montant de l'écolage peut donner des indications utiles dans ce cas: est-ce que les taxes scolaires réclamées correspondent au prix du marché ? Est-ce qu'une gradation d'après les capacités financières ou une renonciation à l'écolage pour cause d'indigence sont prévues ?

Si le désintéressement fait défaut, alors l'exonération peut tout au plus entrer en ligne de compte en cas de poursuite de but de service public.

But de service public

Le fait qu'une école privée soit subventionnée par les pouvoirs publics ne peut être considéré comme une raison suffisante à l'exonération de l'impôt. Il s'agit juste d'un indice prouvant l'existence d'une activité d'intérêt public, mais ne signifie pas que la société poursuive des buts de service public (ou d'utilité publique).

Les écoles privées ne peuvent bénéficier d'une exonération de l'impôt que si la direction de l'école, la gestion professionnelle, l'organisation et les locaux d'enseignement sont semblables à une école publique et garantissent la formation sur une longue durée. De plus, les disciplines des écoles publiques doivent être enseignées.

L'exonération est possible principalement pour les institutions qui proposent la formation scolaire depuis le degré primaire jusqu'à la fin de l'enseignement régulier, que ce soit dans le cadre de l'enseignement scolaire ordinaire ou d'une instruction spéciale. En dehors de ce cadre, le service public doit être prouvé d'une manière approfondie. Une des conditions fondamentales à une exonération éventuelle de l'impôt est régulièrement un plan d'enseignement reconnu officiellement par la direction cantonale de l'Instruction publique. Le plan d'enseignement décrit les domaines d'enseignement d'après le contenu et le nombre de leçons, les buts de formation et d'enseignement ainsi que le temps d'enseignement hebdomadaire. Comme la direction de l'éducation décide quel est le matériel obligatoire d'enseignement et en recommandant d'autres, il est également possible de trouver des indications supplémentaires pour les cas individuels en examinant le matériel d'enseignement. Le cas échéant, une prise de position peut être demandée à la direction de l'Instruction publique.

¹ Complété par ATF concernant chapitre 2 «Ecoles privées» du 03.11.2023

Afin de décider si une école privée peut être exonérée de l'impôt, les aspects suivants peuvent être pris en considération:

- De quels milieux proviennent les élèves ?
- Combien y a-t-il d'élèves ?
- Comment est composée la direction de l'école ?
- Quel est le matériel technique à disposition, tels qu'appareils et autres moyens éducatifs ?
- Existe-t-il une bibliothèque à l'école ?
- Existe-t-il une aide pour les élèves ayant des difficultés scolaires pour des raisons de langue étrangère, maladie, déménagement, relations familiales ou des motifs analogues ?
- Comment sont formés les élèves ayant des troubles d'apprentissage ou de comportement, respectivement les élèves handicapés ?

le tribunal fédéral a appliqué cette critère dans l'arrête ATF 146 II 359 ff. et les a qualifiés de conformes à la loi et à la jurisprudence.

III. Absence de buts lucratifs

Dès que des buts lucratifs, même indirects, sont poursuivis (par exemple en faveur des professeurs participant à l'institution), une école privée ne peut pas être exonérée de l'impôt ni pour le motif d'utilité publique ni pour celui de but de service public. L'activité commerciale doit clairement être secondaire au but public. Les moyens financiers réalisés doivent uniquement servir à poursuivre l'activité scolaire et l'enseignement. Par contre, tous les motifs lucratifs d'une majorité de membres/actionnaires sont un obstacle à une exonération de l'impôt. Si la réalisation de gains est au premier plan, alors l'exonération d'impôt ne peut être accordée. Une confusion entre des intérêts économiques propres et des buts de service public (respectivement d'utilité publique) ne peut avoir lieu.

Le fait que les professeurs soient rétribués selon les conditions en vigueur sur le marché ne fait pas obstacle à une exonération. Tant que le personnel enseignant se trouve exclusivement dans un rapport d'employé avec l'institution, il n'est exigé aucun sacrifice financier de sa part.

IV. Absence d'entraide mutuelle

L'absence d'entraide mutuelle est également une condition fondamentale à l'exonération de l'impôt. Tel est le cas lorsque l'activité a lieu d'une façon prépondérante ou exclusivement dans l'intérêt des membres. C'est pourquoi les parents, qui souhaitent envoyer leurs enfants dans une école privée, ne doivent pas être obligés d'adhérer à une institution. L'adhésion doit être laissée au libre choix, sinon le cercle des destinataires n'est pas ouvert. L'accès à l'école doit donc être ouvert à toutes les écolières et tous les écoliers qui respectent le but pédagogique de l'école. La poursuite de certaines philosophies ou de buts religieux est admissible tant qu'ils restent secondaires par rapport à la formation et aux buts d'enseignement approuvés dans le plan d'enseignement et dont la réalisation est assurée. La formation ne doit pas servir en premier lieu à transmettre une philosophie précise.

V. Déductibilité des versements bénévoles

Seuls sont déductibles les versements bénévoles ayant le caractère de dons gratuits. Les versements bénévoles à une association scolaire sont ainsi seulement déductibles dans la mesure où ils dépassent l'écolage. Cela se produit dans la mesure où les versements bénévoles dépassent apparemment les dépenses de l'école pour les écoliers (c'est-à-dire l'écolage d'une école privée perçu dans les mêmes circonstances). Enfin, les impôts qui sont perçus par les pouvoirs publics et qui sont comparables à l'écolage pour les contribuables avec des enfants en âge scolaire, ne peuvent pas non plus être déduits des revenus imposables. Pour savoir quel montant d'écolage est approprié, les comptes annuels peuvent être examinés. Cet examen se fait par l'application du principe de la couverture des frais, respectivement le principe d'équivalence. De plus, il faut prendre en considération qu'une institution peut éventuellement offrir

le couvert et des possibilités de logement. De même, les cotisations éventuelles volontairement acquittées par des membres ne sont pas déductibles.

Décisions:

- StE 1984 ZH A. 21.11 Nr. 4
- ATF non publié du 29 août 1997 (2A.326/1995/leb)
- Décision de la commission fiscale de recours du canton de Thurgovie du 19 mars 2001
- Arrêt du tribunal administratif du canton de Thurgovie du 6 juin 2001
- ATF 146 II 359

3. Exonération des homes pour personnes âgées, pensions et homes médico-sociaux

I. Généralités

L'exploitation de résidences pour personnes âgées et homes médicalisés vise à prendre en charge et à fournir des soins aux personnes, qui en raison de leur âge avancé souffrent d'une diminution de leur capacité physique. Il s'agit en l'occurrence d'une tâche sociale. L'exonération fiscale requiert avant tout la forme juridique d'une personne morale et l'affectation irrévocable des biens. Le motif de l'exonération est fondé en premier lieu sur le but de « service public ». Les protagonistes des résidences pour personnes âgées et homes médicaux-sociaux sont souvent des communes politiques, des bourgeoisies communales, des regroupements de communes ou d'autres corporations de droit public. Dans de tels cas, l'on se trouve en règle générale en présence d'un service public. Par ailleurs, un motif spécial d'exonération est de plus donné en raison de la structure juridique. Il est par contre important d'examiner la présence d'un service public, lorsque la structure est organisée selon le droit privé. En l'absence d'un motif d'exonération qui serait fondé sur un but de service public, il convient encore de déterminer si celui-ci peut reposer sur la notion d'utilité publique.

II. But de service public

Un but de service public se caractérise par l'accomplissement d'une tâche relevant de la fonction publique. La question de savoir si l'exploitation de résidences pour personnes âgées et homes médico-sociaux correspond à des tâches relevant de la fonction publique doit être examinée d'abord sur la base des dispositions légales cantonales respectives et des obligations qui y sont définies. Un service public correspond à une obligation définie de manière explicite dans une loi dont la commune ou le canton est responsable de son exécution. D'autres indices peuvent laisser conclure à l'existence d'une tâche de la collectivité même en l'absence de dispositions légales explicites qui chargeraient le canton ou la commune de l'exploitation des résidences pour personnes âgées et homes médico-sociaux. De tels indices sont constitués par l'exercice de l'activité basée sur un mandat de prestations établi par la commune, par une importante participation de la commune aux coûts de construction ou d'exploitation, par le versement de prestations annuelles régulières, par la participation, voire l'initiative prise par la commune lors de la création de l'institution, finalement par la surveillance ou la représentation de la commune dans les organes.

III. Exclusion de buts lucratifs et d'assistance mutuelle

Outre les tâches de service public, des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle ne peuvent en principe pas être poursuivis simultanément. L'activité du foyer ne doit pas, en premier lieu, être orientée vers l'obtention d'un gain ; si un excédent de recettes ou un bénéfice est dégagé, celui-ci doit être réinvesti. La constitution de fonds propres exagérés n'est pas autorisée.

On se trouve en présence d'un but d'assistance mutuelle lorsque l'exploitation de la résidence sert l'intérêt des membres dirigeants de l'organisation (par exemple en raison du fait que ces derniers conduisent l'exploitation dans le but d'obtenir un revenu d'une activité lucrative ou qu'ils bénéficient de conditions de faveur pour l'accès aux prestations offertes par la résidence). On se référera à l'exposé qui traite de l'indemnisation des organes dirigeants des fondations et des associations d'utilité publique et de service public pour examiner la question du montant des indemnités versées aux organes dirigeants de l'institution.

IV. Activité accessoire

L'exercice de certaines activités commerciales liées à l'exploitation de résidences pour personnes âgées et homes médico-sociaux (par exemple l'exploitation d'une cafétéria ou d'un kiosque) ne nuit pas à l'exonération fiscale pour autant que cette activité ne soit que subsidiaire au but principal du home et que les éventuels bénéfices qui en résultent soient affectés à la poursuite du but principal. Le jeu de la libre

concurrence doit également être respecté.

V. Appartements / résidences pour personnes âgées

La construction, l'administration et la location d'appartements / résidences pour personnes âgées peuvent également être conciliées avec la notion de service public (cf. StE 1984 LU B 14 no 3) lorsque sur la base des dispositions légales cantonales et des critères supplémentaires détaillés sous chiffre 2, l'exploitation respecte les critères de service public ou qu'elle sert à remplir des tâches similaires. Les habitations concernées doivent de plus être conçues de manière appropriée pour répondre aux nécessités de personnes âgées et les fonds engagés dans ce but ou ceux réalisés doivent revenir aux résidents. Les membres responsables de l'organisation ou des personnes proches ne doivent bénéficier d'aucun traitement de faveur lors de la location ou de l'utilisation de telles résidences.

VI. Offres de prestations luxueuses

Les résidences pour personnes âgées et homes médicalisés dont l'étendue des services s'oriente vers des personnes très aisées en raison des prestations luxueuses et onéreuses, ne remplissent normalement pas une fonction de service public. Cela est également valable pour les offres d'appartements/résidences luxueux. De telles institutions ne sont réservées dans les faits qu'à un cercle limité d'individus et n'exigent, en principe, pour remplir leur fonction guère de sacrifices personnels ou financiers notables. Les exigences du service public ne sont ici pas remplies. La justification en l'espèce de la poursuite d'un but désintéressé et l'existence de sacrifices reste cependant réservée. L'offre de prestations comportant un certain degré de luxe ne se situe pas nécessairement en dehors du cadre de celles reconnues comme répondant à la notion de service public. Il ne peut en particulier pas être requis que les services offerts aux résidents par les établissements médico-sociaux doivent se situer au niveau du minimum nécessaire à l'existence (minimum vital).

En présence d'une offre dont le luxe exagéré n'est plus compatible avec la notion de service public, il conviendra de décider si le niveau atteint par les prix et les prestations ne répond en aucune manière aux nécessités et aux possibilités de la population, pour être au contraire réservée exclusivement à un cercle très limité de personnes particulièrement aisées.

Une telle situation peut être analysée par rapport aux conditions d'admission ainsi qu'au niveau des prix pratiqués. En cas de doute sur la présence d'un but de service public, une prise de position peut être recherchée auprès de l'autorité cantonale compétente en matière de résidences pour personnes âgées voire, le cas échéant, auprès de la collectivité publique concernée.

4. Exonération des structures d'accueil extrafamilial pour enfants

I. Généralités

Afin d'accroître les possibilités de garde pour enfants hors du milieu familial, la conseillère nationale Jacqueline Fehr a déposé, le 22 mars 2000, une initiative parlementaire qui a été concrétisée dans la « Loi fédérale du 4 octobre 2002 sur les aides financières à l'accueil extrafamilial pour enfants » (RS 861). Sur cette base, plusieurs cantons ont adapté leurs dispositions cantonales en la matière. La question du traitement fiscal des structures d'accueil a souvent été posée. L'exonération fiscale d'une structure d'accueil extrafamilial pour enfants est justifiée si l'institution respecte les règles qui suivent. Selon la loi fédérale citée ci-dessus et « l'Ordonnance sur les aides financières à l'accueil extra-familial pour enfants » du 9 décembre 2002 (RS 861.1) qui la complète, peuvent bénéficier d'aides financières :

Structures d'accueil collectif de jour (article 2 de l'Ordonnance). Le but de celles-ci réside dans l'accueil des enfants d'âge préscolaire. Elles doivent disposer au moins de 10 places et subvenir au besoin des parents au moins 25 heures par semaine et 45 semaines par année (concerne les nurseries, crèches, garderies, etc.).

Structures d'accueil parascolaire (article 5 de l'Ordonnance). Le but de celles-ci réside dans l'accueil des enfants d'âge scolaire en dehors du temps consacré à l'enseignement. Elles doivent disposer au moins de 10 places et offrir leur service au moins 4 jours par semaine et 36 semaines scolaires par année (concerne l'accueil des écoliers en dehors des heures d'enseignement, y compris cantines de midi et devoirs surveillés).

Structures coordonnant l'accueil familial de jour (article 8 de l'Ordonnance). A ce groupe sont rattachées les associations de parents de jour, les associations professionnelles, les organisations privées spécialisées d'utilité publique.

La tranche d'âge des enfants concernés s'étend donc de la naissance à la fin de la scolarité obligatoire.

L'absence d'aide financière de la Confédération ne constitue cependant pas un indice suffisant pour refuser l'exonération. Cette aide n'est en effet octroyée qu'aux structures nouvelles et à celles déjà existantes qui augmentent leur offre de manière significative. Dès lors, même en l'absence d'aide financière de l'Etat, les demandes d'exonération devront être examinées selon les critères développés dans le présent exposé, qui sont ceux ordinairement retenus en matière d'exonération de personnes morales qui poursuivent des buts de service public.

Il conviendra ainsi de prendre également en considération les demandes déposées par des organisations plus restreintes, qui ne peuvent pour cette raison bénéficier de l'aide de la Confédération, mais qui respectent les règles qui suivent.

II. Conditions d'exonération

A. But de service public

La structure doit avoir été mise en place pour aider les parents à mieux concilier famille et travail ou formation. Ils sont de la sorte à même d'exercer leurs occupations professionnelles de manière plus libre et valorisée. La loi fédérale se fonde de plus expressément sur l'article 116, al. 1 de la Constitution fédérale qui souligne que dans ses tâches, la Confédération prend en considération les besoins de la famille. Dans ce sens, une garderie qui serait exploitée dans un centre commercial ou dans un centre de fitness, n'entre pas dans le cadre des structures qui pourraient être exonérées.

B. Forme juridique

Les structures d'accueil doivent être constituées sous la forme de personnes morales. Seules entrent ainsi en considération les sociétés coopératives, les fondations, les associations et les sociétés anonymes (article 3, lit. a de la loi fédérale précitée). Il en découle que des structures telles que la raison individuelle ou la société simple ne peuvent bénéficier de l'exonération (par exemple activité de « Maman de jour »). Si la forme retenue est celle de la société anonyme, au demeurant peu utilisée dans ce type d'activité, une attention toute particulière devra être apportée à la condition du désintéressement notamment pour ce qui concerne les versements de dividendes, les salaires excessifs, les excédents de liquidation, etc.

C. Absence de buts lucratifs / Irrévocabilité de l'affectation des fonds

Les personnes morales ne doivent poursuivre aucun but lucratif (article 3, lit. a de la loi fédérale précitée). Les statuts préciseront l'attribution exclusive et irrévocable du capital propre à un but de service public. Ils doivent également prévoir, en cas de liquidation de la personne morale, un retour de l'excédent de liquidation à la collectivité publique ou à une institution exonérée de l'impôt qui poursuit le même but ou un but similaire.

Dans ce contexte, même si le sacrifice n'est pas exigé, on veillera à n'accorder l'exonération que si la structure des salaires versés ne laisse pas supposer une distribution dissimulée de bénéfice. Par ailleurs, les membres du comité et du bureau exécutif n'ont droit qu'au remboursement de leurs frais effectifs (cf. à ce sujet les exposés qui traitent de l'indemnisation des organes dirigeants des fondations et des associations d'utilité publique et de service public). Dans ce sens, les éventuels buts lucratifs que pourraient poursuivre les membres au travers de sociétés proches seraient un obstacle à l'exonération.

D. Législation cantonale sur le placement des enfants hors du milieu familial

Les structures d'accueil doivent répondre aux exigences cantonales de qualité (article 3, 1er al. lit. c de la loi fédérale précitée). Les critères de qualité édictés par les cantons ou les associations de parents portent notamment sur le taux (l'importance) de l'encadrement, la formation du personnel, la proportion de personnel diplômé par rapport aux auxiliaires et stagiaires, l'hygiène et les locaux. Certaines législations cantonales délivrent deux autorisations : la première pour l'ouverture, la seconde pour la personne qui va exploiter le centre d'accueil. Cette autorisation légale d'exploitation constitue également un indice pour l'octroi d'une exonération.

E. Cercle ouvert des bénéficiaires

Bien que ce critère ne soit pas contenu dans la loi fédérale, la structure mise en place, si elle désire revendiquer une exonération fiscale, doit être ouverte pour être prête à recevoir des enfants sans distinction de race, de nationalité, de langue, de religion, de sexe ou de situation sociale. Elle doit être apolitique. L'acceptation des enfants ne doit pas se limiter statutairement à ceux d'une seule commune ou d'un seul quartier, mais être étendue également à des enfants de la région, tout en tenant compte des moyens en locaux et des ressources dont la structure dispose.

En ce qui concerne les crèches d'entreprises, pour pouvoir bénéficier du financement offert par la loi fédérale, un employeur doit également constituer une personne morale juridiquement indépendante. Pour ce qui est de l'exonération fiscale, si l'ouverture dont il est question ci-dessus est respectée, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies, rien ne s'oppose à une exonération. Il n'en irait pas de même lorsque les inscriptions sont limitées strictement aux enfants du personnel de la société. Dans un tel cas, le but relèverait de l'assistance mutuelle et exclurait une exonération. Les crèches universitaires peuvent en règle générale être exonérées dans la mesure où elles ne poursuivent pas de buts lucratifs et mettent au premier plan l'égalité des chances d'accès à la structure d'accueil.

F. Financement

En règle générale, la participation financière des parents pour la garde d'enfants est fixée en fonction de leur capacité économique. Des tarifs différenciés selon le domicile des parents ne font pas obstacle à l'octroi de l'exonération. L'aide fédérale limitée dans le temps, n'est allouée que si les cantons, les collectivités locales de droit public ainsi que les employeurs fournissent une prestation financière appropriée.

5. Exonération des institutions d'utilité publique ou de service public actives à l'étranger

En introduction à ce thème, il convient de préciser que deux cas d'espèce peuvent se présenter:

I. Typologie

A. Activité étrangère d'organisations suisses

Exemple: Une fondation (une association) suisse déploie son activité à l'étranger (l'activité en Suisse est très limitée).

Un (ou plusieurs) fondateur(s), résidant à l'étranger, constitue(nt) une fondation suisse pour la lutte contre le cancer. Dans les statuts, il est prévu que les fonds récoltés sont destinés à un hôpital en France spécialisé dans le traitement des malades du cancer (les parents du fondateur avaient été soignés dans cet hôpital).

Dans un cas comparable, le canton du siège a exigé que la fondation verse un certain pourcentage des moyens financiers à une université suisse (pour ses instituts de recherche contre le cancer) et a demandé également la présence d'un membre suisse (oncologue) dans le conseil de fondation.

Ce genre d'activité présente toujours un risque élevé que les fonds transférés à l'étranger ne soient pas utilisés pour le but « officiel ». Il convient dès lors d'exiger la transparence maximale de la part des personnes concernées.

B. Activité suisse de personnes morales qui agissent dans l'intérêt de collectivités étrangères (« fund raising »)

Exemple: Une fondation (une association) suisse soutient une fondation (une association) étrangère dans son activité. Les recettes sont utilisées exclusivement pour financer l'activité de la fondation étrangère. Le siège en Suisse peut être choisi par exemple en raison du fait que la population suisse est sensible aux problèmes du développement et accorde volontiers un soutien financier à ce genre d'activités.

Dans cette situation, il faut préciser que le contrôle est extrêmement difficile, étant donné que le mécanisme de collecte de fonds est caritatif. Il convient toutefois de souligner que le secteur caritatif est un secteur vital de l'économie mondiale. Il complète l'activité des organes publics en apportant un large éventail de services et en améliorant la qualité de la vie. Par conséquent cette situation ne doit pas donner lieu à une décision négative, si certaines conditions mentionnées ci-dessous sont respectées et que l'utilité publique n'est pas contestée.

Dans ces cas, il faut également requérir une transparence maximale en ce qui concerne les relations entre la fondation suisse et la fondation étrangère bénéficiant des donations.

Il est indispensable (mais pas toujours possible) d'obtenir la décision d'exonération de l'Etat étranger, les statuts de la fondation et les bilans. En tout état de cause, la décision d'exonération du pays étranger constitue un indice important pour apprécier l'utilité

publique de l'activité. Il est encore nécessaire que la personne morale respecte les conditions et les critères de l'utilité publique selon le droit suisse.

Il faut exiger que l'aide à la fondation étrangère figure explicitement dans les statuts de la fondation suisse. En principe, il convient encore d'examiner dans quel pays la fondation étrangère est domiciliée; un siège dans une région connue pour l'implantation de structures « offshore » devrait en principe conduire à une décision négative également en ce qui concerne la déductibilité des capitaux transférés à cette fondation.

Dans ces cas, la surveillance exercée doit être flexible, efficace et proportionnelle, pour éviter le risque d'une éventuelle utilisation abusive. Un contrôle de l'activité réellement effectuée à l'étranger est particulièrement important.

II. Evolution de la pratique des autorités fiscales

La problématique de l'exonération fiscale pour les personnes morales poursuivant des buts d'utilité publique accomplis à l'étranger a toujours fait l'objet de débats et a subi une évolution au cours des années.

Au début des années nonante, le Conseil fédéral a précisé (réponse du Conseil fédéral à la question ordinaire Spoerry du 12 juin 1989, Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale, Conseil national, 1989, IV p. 1813) que :

« ... Par «intérêt général», il faut entendre l'intérêt général sur le plan suisse. Font partie des buts d'intérêt général pour la Suisse, ceux que la Confédération, les cantons et les communes ont intégrés à leur domaine de promotion. Depuis toujours, l'exonération fiscale pour des motifs d'intérêt général suisse n'est octroyée qu'aux corporations qui exercent une certaine activité en Suisse même. Seuls doivent être récompensés par une exonération fiscale les efforts déployés en vue de venir en aide à la collectivité suisse dans l'accomplissement de ses tâches d'intérêt public, de la décharger de certaines d'entre elles ou de compléter les prestations qu'elle fournit.

Une exception est cependant consentie en faveur des organisations qui revêtent un caractère humanitaire (aide aux mutilés de guerre ou aux régions où sévit la famine). Dans un tel cas, une activité exclusivement déployée à l'étranger pourra être exonérée. Selon une tradition ancienne, en effet, la Suisse considère comme un devoir moral d'œuvrer dans ce domaine.

En revanche, les institutions à caractère scientifique ou culturel qui n'ont que leur siège en Suisse, mais dont l'activité s'exerce exclusivement à l'étranger n'ont jamais été exonérées parce qu'elles n'œuvrent pas dans l'intérêt général de la Suisse. Le fait que de telles institutions aient établi leur siège en Suisse pour des raisons de pure politique monétaire, de politique de sécurité ou pour d'autres considérations de ce genre ne peut précisément pas justifier l'exonération fiscale... ».

Cette position a été critiquée par la doctrine. En particulier, selon l'avis de Reich, (cf. ASA 58, p. 465 ss), on ne doit pas se limiter aux seuls cas d'aide humanitaire, mais il conviendrait plutôt d'accorder l'exonération en présence de quatre types d'activités :

- activités d'aide au développement;
- activités d'aide humanitaire;
- activités à caractère culturel;
- activités à caractère écologique.

Selon ce concept, l'intérêt général a deux fondements :

A. Aide au développement en tant que tâche de l'Etat

Il faut donc ranger cette activité dans les tâches de l'Etat et comme faisant partie intégrante de la politique étrangère suisse. La solidarité internationale représente, pour le petit pays qu'est la Suisse, une condition indispensable pour lui permettre de défendre ses intérêts propres. L'aide au développement a des composantes sociales, culturelles et écologiques, politico-économiques qui touchent aussi à l'économie mondiale.

Dans cet esprit, il convient de se reporter à l'article 5, al. 1 et 2 de la Loi fédérale sur la coopération au développement et l'aide humanitaire internationale (RS 974.0), qui prescrit que :

«La coopération au développement soutient les efforts des pays en développement en vue d'améliorer les conditions de vie de leurs populations. Elle doit contribuer à mettre ces pays en mesure d'assurer leur développement par leurs propres forces. Elle tend, à long terme, vers un meilleur équilibre au sein de la communauté internationale.

Elle soutient en priorité les efforts des pays en développement, régions et groupes de population les plus défavorisés. Elle encourage notamment :

- a. Le développement rural;
- b. L'amélioration alimentaire, en particulier par les cultures vivrières destinées à la consommation locale;
- c. La promotion de l'artisanat et de la petite industrie locale;
- d. La création d'emplois;
- e. La recherche et le maintien d'un équilibre écologique et démographique».

B. Soutien à des initiatives à caractère privé

Les activités à caractère humanitaire font partie intégrante du concept suisse de solidarité. Il ne faut pas oublier que souvent les projets à caractère privé sont beaucoup plus efficaces que ceux de l'Etat.

Dans sa publication, Reich retient que les interprétations sur la notion de l'activité étrangère d'une organisation exonérée de l'impôt divergent largement. Il y a difficulté à justifier «l'intérêt général» ou l'intérêt collectif d'une activité spécifique (p. 494). Pour cette raison, il a retenu le concept de la «solidarité» comme notion clé. La solidarité fait naître un esprit d'entraide, accorde le soutien envers le prochain non seulement dans la nécessité mais également, d'une façon très générale, s'oriente vers une compensation des déficits sociaux (p. 504).

III. Pratique actuelle

Le concept de solidarité, évoqué sous chiffre 2, a même été repris, en 1995 dans la Circulaire n° 12 de l'Administration fédérale des contributions (Exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique (article 56 lit. g LIFD) ou des buts culturels (article 56 lit. h LIFD); déductibilité des versements bénévoles (articles 33 al. 1er lit. i et 59 lit. c LIFD) qui prescrit que :

«(...). La poursuite d'un but d'intérêt général est fondamentale pour toute exonération fondée sur un but d'utilité publique. Les activités à caractère caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique, éducatif, scientifique et culturel peuvent être considérées comme étant d'intérêt général. Par exemple, l'assistance publique, les arts, la science, l'enseignement, la promotion des droits de l'homme, la sauvegarde du patrimoine, la protection de la nature et des animaux ainsi que l'aide au développement sont de nature à promouvoir l'intérêt général.».

«(...). D'après le législateur, l'intérêt général au sens de la LIFD ne se limite plus aux activités exercées en

Suisse : il est donc possible d'exonérer les activités mondiales d'une personne morale suisse, dans la mesure où ces activités poursuivent des buts d'intérêt général et sont désintéressées».

Cette approche peut être résumée ainsi :

L'activité, qui est aussi l'expression de la solidarité suisse vers l'étranger doit, du point de vue suisse, être considérée digne d'être soutenue par rapport à son but d'intérêt général («Tätigkeit aus gesamtgesellschaftlicher Sicht förderungswert»).

IV. Personnes morales avec siège à l'étranger et succursale en Suisse

Exemple: Une personne morale établie à l'étranger ouvre en Suisse une succursale. Cette dernière dépose une demande d'exonération fiscale, qui lui est refusée. Est-ce que la personne morale, bien que domiciliée à l'étranger, peut demander l'exonération en son nom, mais pour sa succursale ?

Selon l'article 56 lit. g LIFD, seules les personnes morales peuvent être exonérées de l'impôt sur le bénéfice. La succursale est un établissement stable et, à ce titre, ne possède pas la personnalité juridique. N'étant donc pas considérée comme une personne morale, la succursale ne peut demander à être exonérée fiscalement.

En revanche, cet article ne précise pas si une organisation ayant son siège à l'étranger, et dont la forme juridique est assimilable à une personne morale suisse, peut demander l'exonération pour son établissement stable.

Dans son message du 25 mai 1983 sur l'harmonisation fiscale, le Conseil fédéral avait proposé de limiter l'exonération fiscale aux personnes morales ayant leur siège en Suisse. Mais, cette dernière condition n'apparaît plus dans le texte de loi finalement adopté. Il peut ainsi en être déduit que le siège en Suisse n'est pas nécessaire à une personne morale pour déposer une demande d'exonération.

Cependant, si une exonération, basée sur l'article 56 lit. g LIFD, devait être accordée à une personne morale établie à l'étranger et ayant une succursale en Suisse, les dons effectués en sa faveur ou en faveur de son établissement stable en Suisse ne pourraient pas être déduits du revenu selon l'article 33a LIFD, respectivement du bénéfice d'après l'article 59 al. 1 lit. c LIFD. En effet, le législateur a expressément prévu que les versements bénévoles doivent être faits à des personnes morales, qui ont leur siège en Suisse et qui sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique, pour pouvoir être déduits.

La demande d'exonération d'une personne morale étrangère est examinée uniquement sous l'angle du droit suisse. C'est pourquoi, l'exonération obtenue dans son pays de siège est certes un élément intéressant, mais n'est en aucun cas une garantie de l'obtention de l'exonération en Suisse.

V. Contrôle de l'activité effective à l'étranger

A. Réalisation effective de l'activité étrangère

Lorsque les conditions pour l'octroi de l'exonération sont remplies, il faut encore se préoccuper du respect de celles-ci dans le cadre de la réalisation effective de l'activité étrangère de la personne morale.

Il faut aussi éviter que le mécanisme caritatif de collecte de fonds ne représente qu'un instrument de couverture. Dans ce contexte le Groupe d'action financière sur la lutte contre le blanchiment de capitaux (GAFI), dans le Rapport sur les typologies du blanchiment de capitaux 2001-2002 www.fatf-gafi.org/FATDocs_fr.htm=Trends) a présenté quelques exemples où l'organisme n'était qu'une couverture dont la seule raison d'être était de canaliser des fonds destinés au financement d'activités terroristes.

En particulier le contrôle exige :

- Dans les organes statutaires de la personne morale, doivent être inscrits des personnes de nationalité suisse, ou au moins résidentes en Suisse, et que celles-ci soient dignes de confiance. Le conseil d'administration doit être en mesure d'identifier de manière certaine tous les membres du conseil et de l'équipe de direction. Il doit se réunir régulièrement et garder une trace écrite des décisions prises, formaliser la procédure d'élection au conseil, y compris les révocations et les démissions des administrateurs.
- Les activités poursuivies en Suisse doivent être surveillées de manière convenable. Les publications, par lesquelles des dévolutions sont sollicitées, doivent informer les donateurs de manière précise et transparente du ou des objectifs de la collecte de fonds.
- Les comptes annuels doivent être conformes et détaillés. Par ailleurs, des rapports annuels complets sur l'activité développée devront être présentés. A ce sujet, il faut rappeler la question du blanchiment d'argent. Elle n'est toutefois pas en premier lieu de la compétence de l'autorité fiscale, mais plutôt des banques au travers desquelles se déroule le flux des opérations financières. Les transferts de fonds en liquide ne devraient être qu'exceptionnels. Pour les personnes morales par lesquelles transitent les fonds, il convient d'exiger l'utilisation de comptes bancaires officiels de dépôt et l'utilisation des circuits formels ou agréés pour ces transferts d'argent. En d'autres termes, les organismes qui concentrent d'importants capitaux devraient utiliser les systèmes financiers usuels pour réaliser leurs transactions financières. En effet, plus ample est la transparence sur la provenance des fonds et sur les emplois successifs, moins rigoureux sera l'approche de l'administration. Finalement, l'examen approfondi est principalement une tâche de l'autorité de surveillance. L'adoption de la pratique expliquée plus haut soumet de plus les comptes de ces organismes aux contrôles du système bancaire.
- La personne morale qui est l'objet du soutien doit présenter, pour autant qu'elle existe, la décision d'exonération de l'Etat étranger dans lequel elle a son siège.
- L'autorité fiscale doit effectuer régulièrement un contrôle sur l'activité déployée et l'exonération ne doit être octroyée que pour une période limitée. Lors de la reconduction de celle-ci, l'activité étrangère est examinée à nouveau concrètement et le renouvellement n'est donné que si les conditions générales pour bénéficier de l'exonération sont toujours remplies. Il conviendra également de vérifier l'existence d'un contrôle des comptes annuels par un organe de révision indépendant (externe). Il sera finalement opportun de contrôler que les activités sont réellement menées à leur terme (car l'audit financier ne peut garantir que les fonds parviennent effectivement aux bénéficiaires visés par les statuts). Il faut également s'assurer de l'existence de contrôles financiers adéquats en matière de réalisation des programmes. Enfin, le bon équilibre entre les dépenses directement consacrées à la réalisation du but poursuivi et celles de gestion doit être vérifié.
- Il convient d'examiner si une activité partielle peut être envisagée en Suisse (dans les cas de «fund raising» une activité en Suisse n'est pas nécessaire). D'une façon générale, plus l'activité déployée à l'étranger est importante, plus détaillée sera la documentation que la personne morale doit présenter à l'autorité fiscale. La même exigence doit être respectée lorsque les bénéficiaires directs sont des personnes physiques.
- La forme juridique de la personne morale, en particulier celle de la fondation, doit être préférée dans la mesure où cette structure est soumise à l'autorité de surveillance (existence d'un double contrôle). L'autorité de surveillance fédérale exige qu'il y ait au moins une personne de nationalité suisse qui siège dans le conseil de fondation.

Cette énumération des points à contrôler est exemplative. Elle ne saurait être considérée comme exhaustive. Dans ce sens, tous les critères doivent être appréciés de cas en cas.

B. Personne morale avec siège à l'étranger

Le contrôle est d'autant plus important dans ce cas que, d'une part l'activité se situe principalement à l'étranger et que, d'autre part la personne morale est domiciliée à l'étranger.

Pour ces raisons, les exigences quant aux documents à remettre par une personne morale étrangère lors de sa demande d'exonération sont encore plus élevées que pour une personne morale établie en Suisse dont l'activité se déroule exclusivement à l'étranger. En effet, les pièces soumises doivent être, entre autres, précises, probantes et apostillées. Elles doivent également être rédigées dans une langue nationale suisse ou tout au moins dans une langue étrangère dont l'usage est communément admis. En outre, ces documents doivent concerner l'organisation principale et non l'établissement stable en Suisse.

Dans l'hypothèse où l'exonération est accordée à une personne morale étrangère il est important que celle-ci fournisse de manière régulière (chaque année) ses comptes ou autres documents nécessaires à la vérification des conditions de l'exonération. Si la personne morale ne devait pas s'acquitter de cette obligation de manière satisfaisante l'exonération devrait être retirée sans délai.

6. Différence entre buts culturels et buts visionnaires, idéaux et philosophiques

I. Situation

Au sens des articles 56 lit. h LIFD et 23 al. 1 lit. g LHID, seules sont exonérées de l'impôt les personnes morales qui poursuivent des buts culturels sur le plan cantonal ou national. Une définition du terme but culturel n'est pas contenue dans la loi. Dès lors, de multiples problèmes de différenciation se posent dans la pratique, en particulier par rapport à des buts visionnaires, idéaux et philosophiques, qui ne peuvent pas être assimilés à ces normes d'exonération. Dans leur mise en application, il s'avère utile d'avoir à disposition des critères qui permettent une solution praticable et judicieuse des cas limites souvent difficiles.

II. But culturel

A. Religion

Par l'exonération des personnes morales poursuivant des buts culturels, le législateur a voulu faciliter l'exercice de la liberté de conscience et de croyance assurée par la Constitution fédérale. Le mot "culte" est issu du latin „cultus“, qui signifie "dévotion" au sens d'une activité religieuse. Par conséquent, l'exercice d'un culte présuppose l'appartenance à une religion. Le mot „religio“, issu du latin, signifiait l'accomplissement de devoirs par rapport à des puissances d'en haut reconnues par l'Etat. Dans notre langage actuel, la religion est comprise comme une doctrine de l'au-delà. Cette référence se retrouve aussi dans les religions mondialement répandues tels que christianisme, judaïsme, islam, bouddhisme et hindouisme, dans le sens qu'elles admettent à la base que des puissances d'en haut agissent sur le destin humain (liens: <http://www.reinfo.ch>; <http://www.ref.ch>; http://www.kath.ch/do_weltreligionen.htm). Dès lors, une religion se distingue selon son appartenance à certaines divinités ou puissances supérieures (cf. Greter in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 56 DBG N 43). En d'autres termes, il doit s'agir d'une rencontre de l'humain avec le transcendant (communion de l'humain à Dieu, à plusieurs dieux ou à un être suprême surnaturel) (cf. Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, p. 81; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, p. 267; StE 1988 B 71.64 No. 1).

B. Eglises nationales, églises reconnues de droit public et autres communautés religieuses

Sont comprises comme églises nationales les communautés religieuses et paroisses reconnues publiquement par le canton et dotées sous la forme juridique de corporations de droit public avec personnalité juridique. Les églises nationales ont en règle générale la compétence de percevoir de leurs membres des impôts ecclésiastiques. Au sens des articles 56 lit. c LIFD et 23 al. 1 lit. c LHID, les églises nationales, en tant que paroisses ou corporations territoriales, sont automatiquement exonérées des impôts. Dans la plupart des cantons, l'église évangélique-réformée, l'église catholique-romaine et l'église catholique-chrétienne sont considérées comme églises nationales (voir à ce sujet le site : <http://www.kirchen.ch/landeskirchen.php?sprache=f>).

Dans quelques cantons, certaines communautés religieuses, à part les églises nationales, sont aussi reconnues de droit public (actuellement: Bâle-Ville [SG 190.100, en relation avec l'article 19 Cst-BS], Berne [BSG 101.1 en relation avec l'article 126 Cst-BE], St. Gall [sGS 171.2 en relation avec l'article 109 Cst-SG]; www.unilu.ch/gf/3259_11709.htm). La reconnaissance de droit public a pour effet que ces communautés religieuses obtiennent le statut d'une corporation de droit public avec propre personnalité juridique. Elles sont exonérées, en raison de leur statut juridique (corporation de droit public), de l'impôt direct (cf. article 56 lit. c LIFD et article 23 al. 1 lit. c LHID).

Les autres communautés religieuses, qui ne font partie ni des églises nationales, ni des églises reconnues de droit public, sont soumises, quant à leur forme juridique, au droit privé. En font

notamment partie les églises libres (voir à ce sujet le site : www.freikirchen.ch/mitglieder/index.php), ainsi que les communautés juive, bouddhiste et islamique sans reconnaissance de droit public (Marianne Klöti-Weber/Dave Sigrist/Dieter Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, tome 1, p. 113 s.). Ces communautés de croyance ne peuvent requérir l'exonération que sous l'angle de l'article 56 lit. h LIFD ou l'article 23 al. 1 lit. g LHID.

Il ressort de ce qui précède la différenciation des institutions suivantes:

Institutions à but culturel	Bases légales	Dispositions d'exonération
églises nationales / paroisses (l'église évangélique- réformée, l'église catholique- romaine et l'église catholique- chrétienne)	Constitutions cantonales/Lois cantonales	art. 56 lit. c LIFD ainsi que art. 23 al. 1 lit. c LHID
églises reconnues de droit public (actuellement paroisses juives dans les cantons de Bâle-Ville, Berne et St. Gall)	Constitutions cantonales/Lois cantonales	art. 56 lit. c LIFD ainsi que art. 23 al. 1 lit. c LHID
Autres communautés religieuses avec personnalité juridique	art. 60 ss / art. 80 ss CC	art. 56 lit. h LIFD ainsi que art. 23 al. 1 lit. g LHID

C. Sectes

Dans le langage commun, on désigne en règle générale comme secte un groupe dont les membres ne reconnaissent que leur propre vision du monde; cependant, cela inclut également des groupements non religieux dans la désignation de secte. Dans le langage théologique, le terme "secte" désigne la séparation d'une religion mère, sur la base de nouvelles sources de révélation ou de la surestimation de certains aspects de croyance (cf. «Sectes» ou mouvements endoctrinants en Suisse, Rapport de la Commission de gestion du Conseil national du 1^{er} juillet 1999 sur la page internet : <http://www.admin.ch/ch/f/ff/1999/9188.pdf>). En vertu de cette définition, il est cependant possible que l'article 56 lit. h LIFD puisse être appliqué aux sectes, si les autres conditions sont réalisées. Dans la mesure où une secte s'est formée à partir d'une religion mondiale ou représente un mélange de religions différentes (avec des sources de révélation nouvelles), l'élément doctrinal de l'au-delà (élément transcendantal) existe aussi dans ces groupements religieux particuliers. Par contre, pour être exonérées, il manque à beaucoup de sectes la condition **de l'importance sur le plan national, voire cantonal**. Dans ce contexte, il convient aussi de souligner que l'exonération d'une communauté religieuse n'est bien évidemment pas envisageable lorsqu'elle incite à des actions pénalement répréhensibles respectivement les pratique ou porte atteinte à l'ordre public suisse, représentant ainsi un danger pour l'état de droit. Sont également exclues les institutions qui poursuivent des buts illégaux ou contre les mœurs ou visent l'infiltration du système politique sur une base religieuse. En règle générale, les autorités fiscales ne sont pas elles-mêmes en mesure de juger si une institution peut être considérée comme secte ou s'il y a un but culturel.

Il n'existe à l'heure actuelle pas d'offices de consultation ou d'expertise installés de manière officielle par la Confédération ou les cantons. Par contre, les églises nationales et autres institutions privées offrent un bon nombre de lieux d'information sur les questions religieuses (p. ex. <http://www.relinfo.ch/sekten/stufen.html>; <http://www.cic-info.ch>);. Il est recommandé de consulter ces points d'information.

III. Poursuite de buts culturels

Selon la pratique, une personne morale poursuit une activité culturelle lorsqu'elle favorise et pratique une confession de foi, en doctrine et par des services religieux. Les activités culturelles pratiquées sont décrites comme actes exercés par conviction religieuse à l'intérieur d'une

organisation corporative, sous la forme de services religieux ou d'actes similaires aux services religieux (cf. Reto Kuster, *Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken*, Zurich 1998, p. 255). Le terme "service religieux" peut donc être désigné comme exercice de religion lié à des formes d'exécution préétablies. Un service religieux comprend la relation avec la divinité en paroles et en actions (particulièrement la prière et le sacrifice), en général dans des formes rigides générées par l'usage ou leur établissement conscient par une communauté religieuse. Dans l'activité culturelle, les demandes religieuses et spirituelles sont plus ou moins étroitement liées par des formes génératrices de sens (symboles) ou des actions. La doctrine et la jurisprudence partent du principe que non seulement les services religieux au sens strict tombent sous l'activité culturelle, mais aussi les actes similaires aux services religieux. En principe, il y a lieu de tolérer aussi des éléments dissidents (OVNI, autres divinités, médiums, etc.) comme actes similaires aux services religieux. Par contre, il est toujours exigé qu'il existe une référence ou du moins une similitude par rapport à un service religieux. La tenue de conférences est considérée comme activité culturelle, dans la mesure où elle vise le renouvellement ou la promotion d'une croyance religieuse et non pas avant tout la simple évocation objective d'un thème (politique) précis; elle doit donc être destinée à rendre directement ou indirectement accessible aux participants la communion à la divinité. Dans ce contexte, l'édition d'écrits, les émissions diffusées par la radio ou la télévision etc. doivent être considérées comme activités culturelles, dans la mesure où leur contenu vise le renouvellement ou la promotion d'une croyance religieuse.

IV. Importance cantonale, voire nationale

Pour que l'exonération puisse être accordée, la personne morale doit exercer des buts culturels sur le plan national, ou pour le moins, sur le plan cantonal (cf. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, op. cit., p. 268; circulaire No. 12 de l'AFC du 8 juillet 1994, p. 6). L'organisation suprarégionale centralisée d'une communauté religieuse peut servir d'indice dans ce sens. La perceptibilité d'un groupement religieux dans le public est un indice de son importance. Par contre, un haut degré d'expansion à l'étranger n'est pas déterminant, car le degré d'expansion ne se juge que dans l'optique suisse. Il suffit pour l'exonération cantonale que la croyance soit répandue dans le canton du siège de l'organisation. Dans le doute, c'est à l'institution requérante de prouver que sa communauté de croyants revêt une importance nationale, voire cantonale et qu'elle démontre une certaine tradition. Des groupements singuliers ou occasionnels n'acquièrent pas cette importance. La grandeur et le nombre de participants d'un groupement ne sont en revanche pas seuls déterminants.

Les communautés religieuses qui ne peuvent manifestement pas être comptées parmi les groupements préexistants d'importance nationale ou cantonale – pour des raisons de séparation ou de création nouvelle – ne peuvent bénéficier de l'exonération que si elles remplissent elles mêmes la condition de l'importance nationale, voire cantonale. La simple invocation que la racine de telles communautés de croyance se trouve dans une ou plusieurs religions du monde ne suffit pas.

V. Différentiations

A. Buts visionnaires, philosophiques et idéaux

Au contraire d'une religion, un but tendant à une vision particulière du monde, à une philosophie ou à un idéal ne fait référence qu'à l'existant en deçà du monde. La dévotion religieuse à une puissance supérieure, élevée au sens étroit au-dessus des sphères, fait défaut. Par exemple, un but de philosophie de vie s'épuise plutôt dans la conversion à une théorie perceptive de l'être (cf. StE 1988 B 71.64 No. 1). La différence essentielle par rapport à une religion est l'absence de référence à une puissance divine. L'élément du destin divin fait défaut aux doctrines de philosophie de vie.

On peut rencontrer des difficultés dans la différenciation entre les communautés religieuses et les communautés ayant des buts parareligieux, qui prétendent également être une religion, alors qu'il s'agit en fait d'une doctrine de salut basée sur une philosophie de vie (cf. SJZ 93 1997 p.205 - 207 No.18 au sujet de la scientologie). Une religion ne s'épuise ni dans la reconnaissance d'exigences morales ou de bonnes mœurs, ni dans le recueillement de valeurs esthétiques. La confession, voire

l'intensité de poursuite de sagesses philosophiques ne pare pas au manque de références à l'au-delà (aux puissances divines).

Par conséquent, l'exonération, en application des articles 56 lit. h LIFD ainsi que 23 al. 1 lit. g LHID, doit par principe être refusée aux personnes morales qui remplissent, sur une base religieuse, des tâches de vision particulière du monde, de philosophie, d'idéal, d'économie ou d'une profession (cf. circulaire No. 12 de l'AFC du 8 juillet 1994, p. 7).

B. Poursuite de buts économiques

Une personne morale qui veut se prévaloir d'une exonération pour buts culturels ne peut en principe pas exercer des buts économiques, dans le cadre de son activité (de même que pour l'exonération d'utilité publique). La poursuite d'un but économique n'est pas préjudiciable à une exonération uniquement lorsque qu'elle est clairement subordonnée au but culturel, dans les statuts et selon l'activité effective. En revanche, si l'activité commerciale prévaut, l'exonération pour but culturel doit être refusée (par exemple exploitation d'une agence de voyages, d'un restaurant, d'un hôtel, d'une librairie, etc.).

C. Utilité publique

Des communautés religieuses exercent souvent en parallèle aussi des activités d'utilité publique. Dans la pratique d'exonération, de telles activités ne peuvent pas être considérées comme d'utilité publique, lorsqu'à l'évaluation globale des différentes activités, la poursuite de buts culturels est prédominante (cf. Steuer Revue StR 58 2003, cahier7/8 p. 495). Un bon exemple est constitué par les activités des sociétés missionnaires. La propagation d'une religion parmi des non-croyants dans ou à l'extérieur du pays est considérée comme activité culturelle, lorsque des actes culturels au sens de ce qui précède sont effectués. Lorsque cette même organisation exerce en parallèle aussi des activités d'utilité publique (construction d'écoles, de puits, etc.), elle peut être exonérée pour cause d'utilité publique que lorsque le travail d'utilité publique constitue l'essentiel et que celui-ci prédomine par rapport à l'activité missionnaire (cf. pratique administrative et jurisprudentielle de St Gall, GVP 2002 No. 18). Selon les circonstances, une exonération partielle est possible [cf. exposé sur la déductibilité de dons à des personnes morales poursuivant plusieurs buts (buts de service public / d'utilité publique et simultanément des buts culturels et d'autres buts); exigence en matière de ventilation comptable par type d'activité].

VI. Résumé

En vertu des développements qui précèdent, les conditions suivantes doivent être remplies pour qu'une institution puisse être exonérée de l'impôt en raison de la poursuite d'un but culturel:

- statut de personne morale;
- confession de foi commune, qui est basée sur une religion;
- exercice d'actes similaires à un service religieux;
- poursuite d'un but culturel sur le plan cantonal, voire national;
- but économique qui n'est pas prédominant;
- pas d'illégalité ni d'actes contraires aux mœurs dans le but et les moyens;
- la communauté de croyance (confession de foi et activité effective) n'a pas pour but d'infiltrer le système politique.

VII. Jurisprudence

A. Buts culturels

- Construction et entretien d'églises et de cures, pour autant qu'il est établi qu'elles sont propriété exclusive d'une communauté religieuse et qu'elles servent exclusivement à des buts religieux (ATF 1 p. 85 c. 2; 3 p. 195 c. 3; 6 p. 505 c. 2; 10 p. 324 c. 3; 14 p. 164).
- La rémunération des ecclésiastiques et des servants de messe ou l'acquisition de matériel d'église (ATF 1 p. 86 c. 4; 3 p. 195; 6 p. 504 c. 2).
- Une association qui veut renouveler ou promouvoir la croyance religieuse par la méditation et la prière, par des conférences et des témoignages personnels ainsi que par l'édition d'écrits, sans pour autant poursuivre des buts lucratifs (Rekursbehörde Zurich RB ZH 1972 No. 25).
- L'organisation de pèlerinages, de marches en prière, de méditations et de conférences (décision de la commission de recours administratifs du canton de St Gall du 9. 11. 1999). Celle-ci ne doit pas poursuivre de buts lucratifs. Ainsi, par exemple, l'exploitation, par une communauté religieuse, d'une agence de voyage proposant la visite de sites bibliques ne pourrait pas être exonérée.
- Une société missionnaire qui pratique l'aide au développement non pas comme but principal, mais pour étendre la foi chrétienne, poursuit des buts à la fois d'utilité publique et culturel (RB 1985 No. 29).
- Une association qui promeut une doctrine chrétienne et se procure de nouvelles connaissances en se servant d'un médium, poursuit des buts culturels (Steuerentscheid StE 1988 B 71.64 No. 1 avec indications).

B. Absence de buts culturels (mais éventuellement poursuite de buts d'utilité publique ou de service public)

- Une donation pécuniaire faite à une corporation ecclésiastique avec indication du but "pour la rénovation de l'église". Dans ce cas, il ne s'agit pas d'un montant à la libre disposition, mais il est affecté exclusivement à la rénovation. Dès lors, les collectes officielles organisées à cet effet ne poursuivent ni de manière prépondérante, ni de manière exclusive un but culturel, mais plutôt la conservation régulière d'un édifice d'intérêt général à valeur culturelle reconnue, sans prendre en considération le fait qu'il sert à des buts culturels (ATF 80 I 316).
- L'exploitation d'une école (protestante) publique par une corporation scolaire protestante (ATF 2 p. 188) ainsi que l'instruction religieuse d'une corporation scolaire (ATF 39 I 32 ss. consid. 4).
- Une association qui poursuit de manière prédominante des buts caritatifs et missionnaires ne peut pas être qualifiée de communauté religieuse à but culturel, malgré son arrière-plan religieux (St. Galler Gerichtssentscheide SGE 2002 No. 4).
- Une association pratique, à côté de l'exploitation d'une école biblique, la location d'infrastructures de conférences et de réunions (y compris nourriture et logis) ainsi que l'entretien d'un home médicalisé pour personnes âgées. Les buts d'activité lucrative clairement identifiés empêchent une exonération pour buts culturels. Une exonération partielle ne peut être prononcée en raison de l'absence d'une séparation entre la partie exonérable et celle qui ne pourrait pas l'être (décision non publiée de la commission de recours fiscale du canton de Berne, dans la cause association B. B. du 20 avril 2004).

7. Exonération et privatisations

I. Notions / principes

Par privatisation, on entend le fait que l'Etat se retire de l'accomplissement de tâches déterminées. Les éléments de patrimoine y relatifs, le plus souvent des unités entières d'entreprises, sont transférés à titre onéreux à des sujets de droit privé. Des privatisations partielles sont également possibles. Les rapports de droit entre le citoyen et le nouveau fournisseur de prestations sont par conséquent totalement ou partiellement soumis au droit privé. (Il n'existe en revanche pas de privatisation lorsqu'une entreprise privée accomplit, sur la base d'un rapport contractuel, des prestations pour la collectivité).

Les partisans de la privatisation y voient avant tout une possibilité de dégrever les finances de l'Etat et d'alléger l'appareil administratif. Ils promettent des synergies, davantage d'efficacité, et un processus décisionnel plus court, ainsi que davantage d'esprit d'entreprise. En revanche, les opposants à la privatisation craignent entre autres des contrôles insuffisants, l'arbitraire, le traitement discriminatoire des citoyennes et des citoyens, le favoritisme et la mauvaise gestion, la perte de places de travail, l'atteinte portée à l'approvisionnement de base et en définitive aux services publics.

II. Objet des privatisations, alternatives

La privatisation peut s'appliquer à de nombreuses tâches de service public. Sont concernés en première ligne les domaines des prestations de service classiques tel le courant, l'eau, le gaz, le réseau câblé, le nettoyage des routes, ainsi que l'élimination et la récupération des déchets notamment. Des problèmes pratiques se posent par exemple lors de l'exploitation des données des bénéficiaires des prestations. Cela devient en outre délicat lorsque des tâches relevant de la puissance publique doivent être déléguées (par exemple : l'expertise des véhicules par des garages privés, l'exécution de tâches policières ainsi que dans le domaine de l'aide sociale et de l'exécution des peines).

Des synergies et des économies sont en pratique possibles dans certains domaines, sans recourir à la privatisation. Les syndicats de communes représentent une alternative fréquemment rencontrée. Lorsque des rapports particuliers laissent apparaître que cela est souhaitable, les communes peuvent s'unir afin de regrouper des secteurs de l'administration communale jusqu'alors séparés et créer à cet effet les organes nécessaires (voir article 7 de la loi zurichoise sur les communes du 6 juin 1926).

Les syndicats de communes sont placés sous la surveillance de l'Etat et peuvent avoir leur propre personnalité juridique. Ils sont alors, en règle générale, exonérés à raison de la poursuite d'un but de service public. Ils peuvent également revêtir la forme d'établissements communaux et être exonérés par la loi (article 56 lit. c LIFD). A titre d'exemple, on peut citer les syndicats de communes pour l'épuration des eaux usées, l'enlèvement des ordures, les hôpitaux, les homes et les maisons de retraite médicalisées, l'approvisionnement en eau, la planification régionale, les services psychologiques scolaires ainsi que les autorités tutélaires (voir H. R. Thalmann, Kommentar zum Zürcher Gemeindegesetz, Wädenswil 2000, § 7).

III. Conditions de l'exonération

Dès lors que l'exonération n'est plus accordée en raison de l'existence même d'un établissement public, il convient d'examiner les conditions d'une exonération fondée sur la poursuite d'un but de service public. Cela peut conduire à un durcissement des conditions d'exonération (voir à ce sujet l'article de M. Simonek intitulé : "Steuerbefreiung und Privatisierung" in : Der Schweizer Treuhänder 3/00).

Comme la fondation classique, au sens des articles 80 et ss du Code Civil, n'est soumise qu'à l'autorité de surveillance relevant du droit civil, il incombe une responsabilité accrue aux autorités

fiscales lors de l'examen de la demande d'exonération. Les conditions suivantes doivent par conséquent être remplies :

- La neutralité, du point de vue de la concurrence, doit être respectée dans chaque cas.
- Le but social doit se limiter au domaine de l'approvisionnement de base. Cela peut avoir pour conséquence que les activités poursuivies jusqu'alors par l'entreprise, lesquelles étaient encore admissibles sous l'ancienne forme de l'établissement public, ne peuvent désormais plus être poursuivies. Les biens immobiliers doivent principalement être utilisés dans le cadre de l'exploitation et non pas être conservés en tant que purs éléments de fortune.
- En outre, l'approvisionnement de tous les destinataires des prestations fournies doit être garanti, y compris dans les régions périphériques. Lors de la fixation du prix des prestations, les destinataires (clients) doivent être traités de façon égale. Cette obligation est en règle générale stipulée dans une convention passée entre la collectivité et la société privée.
- La participation éventuelle dans d'autres personnes morales actives dans le même secteur doit être prévue par le but principal de la société.
- Les excédents comptables non indispensables à l'exploitation devraient, à moyen terme, être rétrocédés par des réductions de tarif aux consommateurs. Dans la mesure où la société exploite simultanément différents établissements (par exemple de production d'électricité, d'eau et de gaz), les différents domaines doivent faire l'objet d'une comptabilité séparée. En particulier, l'approvisionnement en eau et l'enlèvement des ordures doivent être comptabilisés dans les comptes de la commune, mais dans des comptes séparés. Il s'ensuit que les subventions croisées ne sont pas admises dans la nouvelle société.
- Lorsque la collectivité participe majoritairement au capital social, il s'agit d'un indice de la poursuite d'un but de service public. Le commerce ou l'engagement des participations n'est pas admissible. D'éventuels dividendes ou rémunérations doivent être limités; il ne devrait pas y avoir de distribution de tantièmes (voir à ce sujet le chiffre V du présent exposé).
- La clause de liquidation doit préciser qu'un éventuel excédent de liquidation reste affecté à un but similaire.
- La décision d'exonération fiscale peut prévoir la réserve que, dans l'hypothèse d'une ouverture ultérieure du marché, l'exonération fiscale sera réexaminée et, le cas échéant, retirée.

En dehors de la procédure d'exonération fiscale proprement dite, il est au surplus opportun d'examiner sommairement la légalité de la décision de privatisation.

IV. Formes juridiques

Les associations, fondations et sociétés coopératives qui assument des tâches communales et qui les accomplissent à leur propre compte sont relativement faciles à identifier (à l'exemple des associations Spitex et des syndicats des eaux). Il convient dès lors d'examiner les conditions propres à l'exonération à raison de la poursuite de buts de service public (à titre exceptionnel à raison de la poursuite de buts d'utilité publique). Il sied par ailleurs de prendre en considération les éléments suivants :

- le but doit clairement être défini et se limiter à une tâche de la collectivité publique;
- une représentation de la collectivité dans les organes dirigeants de la corporation doit être prévue (par exemple : au sein du comité, du conseil de fondation);

- les clauses de dissolution doivent exclure une utilisation inappropriée de l'excédent de liquidation;
- les parts de la corporation ne doivent pas donner lieu à une rémunération répondant aux conditions usuelles du marché.

Des problèmes particuliers se posent avec la société anonyme. Le droit des obligations connaît, il est vrai, d'autres formes de sociétés. Celles-ci ne sont toutefois guère choisies lors du processus de privatisation et sont sans véritable intérêt pratique en la matière. Néanmoins, les constatations faites pour la société anonyme peuvent être reprises de façon analogue pour les autres sociétés.

Comme la société anonyme représente la forme juridique typique pour une entreprise de l'économie de marché, orientée vers la recherche de bénéfices (engagement de capital et de prestations de travail en vue d'obtenir des gains, entrée sur le terrain de la concurrence économique, distribution de dividendes et de tantièmes, participations financières, structures holding, etc.), elle ne peut normalement, en l'absence d'une réglementation légale particulière, être mise au bénéfice d'une exonération fiscale.

Les demandes émanant de sociétés anonymes en mains majoritairement privées sont des exceptions. Elles doivent le plus souvent être rejetées pour des motifs touchant à la neutralité dans le domaine de la concurrence. Il en est de même lorsque, par exemple, la société anonyme se prévaut du fait qu'elle n'est pas axée sur la recherche de profits, ou qu'elle se prévaut de l'engagement de personnes handicapées, etc.

Compte tenu des réorganisations et des mesures d'économie, lesquelles entraînent un renforcement de la concurrence, intervenues dans le domaine de l'approvisionnement de base également, de nombreuses communes se sont résolues à devenir autonomes dans certains domaines de leurs activités. Au premier rang, on trouve les usines d'électricité communales. Plusieurs d'entre elles, au regard de la loi sur le marché de l'électricité et dans l'optique de l'ouverture du marché de l'électricité, ont été intégrées dans des sociétés anonymes dominées par les collectivités publiques.

Toutefois, les statuts de ces sociétés n'ont pas prioritairement été aménagés en vue d'une exonération fiscale. Au contraire, elles ont été dotées de moyens leur garantissant une grande liberté d'action (participation et création de succursales dans le pays et à l'étranger, acquisition d'immeubles, extension des prestations au-delà du domaine d'activité de base, etc). Dans des cas particuliers, il arrive qu'une seule et même société anonyme regroupe différentes activités (à l'exemple de la production d'électricité et de l'approvisionnement en eau, auxquels s'ajoute l'exploitation d'une piscine municipale). Aussi longtemps qu'une exonération fiscale de ces sociétés demeure encore possible, il convient de considérer ces situations particulières au cas par cas.

V. Dividendes et versements d'intérêts

Une distribution de dividendes est en général seulement admissible lorsqu'un bénéfice correspondant à la distribution prévue est réalisé. Quant à l'intention de réaliser des bénéfices, celle-ci est admissible, du point de vue d'une exonération fiscale, uniquement pour les institutions poursuivant des buts de service public et non pour celles qui poursuivent des buts d'utilité publique.

Pour les institutions d'utilité publique, la distribution de dividendes constitue par conséquent un obstacle à l'exonération. Quant à celles qui poursuivent un but de service public, les distributions sont, de façon générale selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, seulement admises dans une mesure très limitée (voir à ce sujet StE 1999 B. 71.61 n° 4).

En matière de service public, l'exonération n'est admissible que, lorsque d'un point de vue global, l'activité tendant à la réalisation de bénéfices revêt un caractère clairement subordonné, respectivement lorsque l'institution poursuit effectivement le but de service public fiscalement privilégié

et que ce dernier prime clairement le but lucratif (StE 2005 B. 71.63 n° 23).

Pour ne pas mettre en péril l'exonération fiscale, il est absolument indispensable que les ressources dégagées par la société soient prioritairement mises en œuvre en faveur du but de service public, notamment en améliorant les prestations ou en affectant les bénéfices disponibles à des réductions tarifaires. Il convient en outre de se conformer aux principes de la couverture des frais et d'équivalence lors du calcul des amortissements et des provisions nécessaires.

Au surplus, les institutions poursuivant des buts de service public devraient en premier lieu porter leur choix sur la forme juridique de la fondation ou de l'association. Vu sous l'angle de l'exonération fiscale, une distribution aux membres de l'association ou aux membres du conseil de fondation n'est pas imaginable pour ces deux formes de personnes morales. Une pratique restrictive en matière de distribution pour les sociétés anonymes et les sociétés coopératives exonérées fiscalement permet de tenir compte du principe de l'égalité de traitement entre les différentes formes de sociétés.

Comme les ressources de l'institution doivent prioritairement être affectées à la réalisation du but de service public, il n'est pas possible de distribuer des dividendes de liquidation. Dans l'hypothèse de la dissolution d'une institution exonérée fiscalement, les excédents de liquidation doivent rester attachés de façon irrévocable à un but fiscalement privilégié. Si des parts de liquidation sont partagées, cela indique l'existence d'un but d'entraide.

Une institution exonérée à raison de la poursuite d'un but de service public ou d'utilité publique peut en revanche rémunérer les fonds étrangers ainsi que les prêts qu'elle a contractés aux conditions du marché, pour autant que le prêteur soit économiquement indépendant de l'institution, respectivement qu'il ne poursuive pas un but d'entraide par l'octroi de son prêt. Il s'ensuit que dans le cadre de la poursuite de son but de service public ou d'utilité publique, une institution doit pouvoir se procurer des fonds étrangers sur le marché.

Un rachat de titres de participation ou d'actions par une institution exonérée ne peut intervenir qu'à la valeur nominale. Dans l'hypothèse où les titres de participation ou les actions étaient rachetés à une valeur supérieure à la valeur nominale, il y aurait le cas échéant une utilisation des moyens de l'institution non conforme au but fiscalement privilégié. En outre, seul le propriétaire originaire des titres s'enrichirait.

Pour cette raison également, le commerce de titres de participation par une institution de service public s'oppose à une exonération.

8. Exonération d'organiseurs de foires et d'exposants

I. Forme juridique de droit civil des organisateurs de foires

Selon le droit civil, les organisateurs de foires revêtent avant tout la forme d'une corporation de droit public au sens de l'art. 829 du Code des obligations suisse ou alors celle d'une société anonyme de droit privé.

Il est typique que la collectivité publique participe financièrement, d'une manière ou d'une autre, à de telles organisations de foires, par la détention directe de parts sociales, en octroyant une garantie en cas de déficit ou en mettant des terrains à disposition en droit de superficie. Souvent, des représentants de la collectivité publique siègent aussi dans les organes de ces organisations.

Sont considérées comme foires nationales l'OLMA de St. Gall, la foire aux échantillons de Bâle, le Comptoir Suisse de Lausanne ainsi que le Salon de l'automobile de Genève.

Le statut fiscal de telles organisations de foires connaît des différences selon les cantons. La plupart de ces organisations ne bénéficient pas d'exonérations fiscales. La seule mise à disposition d'infrastructures, de bâtiments reste sans conséquence fiscale, si cela représente une tâche de la collectivité publique.

II. Sens et buts des organisations de foires

Les organisateurs de foires visent la promotion locale en tant que point de ralliement et de marché pour la société, l'économie et la culture par l'échange de biens, de services et de savoir. Les contacts sociaux et conviviaux doivent être promus et renforcés. Les congrès et manifestations sont régulièrement organisés en collaboration étroite avec les clients.

Les foires servent en plus d'instrument de marketing effectif. Elles se révèlent, avant tout par leur entree direct, comme forces constantes et sans concurrence par rapport aux technologies de communication modernes et autres formes de vente, de présentation et d'information. Le potentiel de rencontres qui est offert par les foires est réel. Lors d'une foire, il est possible de prendre connaissance des choses en utilisant ses cinq sens, et la foire permet par dessus tout une vision globale et concentrée du marché. Aucun autre instrument de marketing ne possède dans ce sens un effet comparable aux foires.

L'offre de services des organisateurs de foires s'étend à l'aide pour la construction des stands, à la mise à disposition de mobilier, aux moyens de télécommunication ainsi qu'à d'autres services qui sont nécessaires à la participation à une foire ou à l'organisation d'une manifestation (par exemple son et lumière, service de téléphonie, communication, événements, restauration, publicité etc.). Il est même parfois offert une formation pour la promotion de vente lors de foires.

Un contrat est en règle générale conclu entre les organisateurs de foires et les exposants, lequel contient entre autre des dispositions sur la construction du stand, ainsi que des obligations mutuelles pendant l'exploitation de la foire, respectivement le non respect de telles obligations.

III. But de service public

Une base légale concrète pour les expositions et foires se trouve sur le plan fédéral dans l'arrêté du Conseil fédéral sur les expositions et les foires du 22 mai 1962 (RS 945.1). A l'article 1 de cet arrêté, il est stipulé que les services de l'administration fédérale appuient les efforts des milieux économiques tendant à rationaliser l'organisation d'expositions et de foires en Suisse. Ils ne doivent cependant accorder ou proposer d'accorder des avantages à des expositions ou à des foires que si l'intérêt général le justifie. Sont avant tout qualifiés d'avantages, l'acceptation d'une présidence d'honneur, la participation à des comités, le concours des services fédéraux aux travaux préparatoires et à l'organisation d'expositions, ainsi que l'octroi de rabais financiers (par exemple

réduction de taxes de transport pour les objets exposés). Il y a lieu de soulever qu'il existe des thématiques de foires les plus variées. Il ressort bien de la base légale précitée que l'organisation de foires est dans l'intérêt général. Cependant, il ne peut en être déduit l'existence d'un but de service public. L'organisation de foires reste en principe une affaire privée.

A la rigueur, la promotion économique pourrait être considérée comme but de service public. A teneur de la législation cantonale, l'Etat peut légitimement soutenir des actions de l'économie privée pour conserver et augmenter la capacité concurrentielle de l'économie, à la condition que de nouvelles ou meilleures places de travail soient créées ou que la force économique et de performance de la région en question soit améliorée. Les mesures de la promotion économique sont complémentaires à l'assistance mutuelle. Sont particulièrement considérées comme des mesures de la promotion économique: l'information, le courtage et le conseil, ainsi que l'octroi de cautionnements complémentaires et de subsides au paiement d'intérêts. L'organisation de foires n'est pas mentionnée explicitement comme instrument de la promotion économique. De telles manifestations ne peuvent dès lors pas non plus être qualifiées de service public sous l'angle de la promotion économique. Sinon, cela nécessiterait une base légale explicite. En premier lieu, le soutien de la promotion économique, qui sert à l'intérêt économique des cantons, se fait par l'octroi d'allègements fiscaux, et non pas par des exonérations fiscales au sens propre du terme.

Le fait que, le plus souvent, l'organisation de foires axées sur la vente est visée au premier plan par les organisateurs, doit tout particulièrement être pris en considération. Sont avant tout réalisés des projets visant à renforcer le lien avec la clientèle. La mise à disposition de stands n'est pas non plus un service public. Tout au plus, il est fourni aux entreprises une plate-forme pour la vente de leurs produits. Pour l'exposant, la contrepartie payée (loyer) représente une charge usuelle de publicité déductible au niveau fiscal. Les organisateurs de foires poursuivent donc en premier lieu des buts économiques et d'assistance mutuelle, ce qui fait obstacle à une exonération. Enfin, la plupart du temps, il est demandé une indemnité pour la location des stands. Il s'agit en conséquence d'une contre-prestation des "bénéficiaires". Étant donné qu'il existe une grande concurrence entre les organisateurs de foires, leur exonération ne satisferait pas non plus au principe de la neutralité concurrentielle. Il n'y a pas d'incidence décisionnelle du fait que la collectivité publique participe souvent d'une manière ou d'une autre à l'organisation des foires ou qu'elle octroie une garantie en cas de déficit ou une subvention. La mise à disposition d'infrastructures de foire constitue aussi une activité concurrentielle, dans la mesure où les activités émanent du secteur privé et que des buts économiques sont poursuivis. Même de grandes entreprises ne remplissent pas un but de service public en raison de leur importance pour l'économie.

Une réglementation spéciale au niveau législatif reste réservée. Souvent, il existe une convention de prestations effective entre la collectivité publique et l'organisation de la foire, laquelle découle elle-même d'une base légale et s'oriente de ce fait vers un but de service public.

Lorsque des éléments de l'exposition revêtent un caractère éducatif et informatif prépondérant, il y a lieu de considérer qu'une instruction et une formation continue sont offertes. De telles manifestations informatives correspondent assurément à l'intérêt général. Dans de tels cas, il devrait en plus être exigé que la contre-prestation (c.-à-d. l'entrée) aux manifestations éducatives et informatives soit fixée sur la base du principe de la couverture des frais, c.-à-d. que des buts économiques ne puissent pas être poursuivis en l'espèce. Mais selon l'expérience, la partie commerciale de la manifestation est souvent prépondérante par rapport à la partie à but éducatif et informatif. Il pourrait dans ce cas être envisagé une exonération partielle, pour autant qu'il existe une comptabilité séparée en fonction des secteurs d'activité.

Les exposants eux-mêmes poursuivent régulièrement des buts économiques et d'assistance mutuelle et ne peuvent de ce fait pas bénéficier de l'exonération. Pour eux, une foire représente tout au plus un moyen d'introduire dans un circuit concurrentiel des produits à commercialiser.

IV. But d'utilité publique

Des buts économiques et d'assistance mutuelle animent de manière prépondérante les organisateurs de foires; partant, la condition de l'altruisme fait défaut. Ce seul fait empêche une exonération fondée sur l'utilité publique. De plus, ils ne remplissent régulièrement pas la condition du caractère désintéressé. Il n'y a pas de sacrifices financiers de la part des organisateurs de foires et leurs propres intérêts ne sont pas mis en arrière-plan. Il manque également l'élément de nécessité des bénéficiaires (il s'agit en général d'entreprises organisées selon l'économie privée). En plus, celles-ci doivent verser une contre-prestation pour les services qui leur sont fournis. L'activité des organisateurs de foires n'est dès lors pas d'utilité publique au sens fiscal. La même chose est valable par rapport aux exposants.

V. Conclusion

Les organisateurs de foires (de même que les exposants) ne peuvent en règle générale pas être exonérés, ni pour cause d'utilité publique, ni pour cause de service public. Du point de vue fiscal, on observe que les organisateurs de foires effectuent souvent d'importants investissements, ce qui n'entraîne en général pas de lourdes conséquences fiscales, même en cas d'imposition.

9. Exonération des institutions actives dans le domaine de la jeunesse

I. Exposé de la problématique

Les institutions actives dans le domaine de la jeunesse peuvent, si elles remplissent les conditions, bénéficier d'une exonération pour utilité publique. Ainsi, elles devront satisfaire aux conditions posées par les articles 56 lit. g LIFD et 23 al. 1, lit. f LHID.

Toutefois, l'examen de la demande d'exonération par l'autorité fiscale peut révéler que les activités à caractère éducatif et de développement de la jeunesse, déployées par une institution, s'inscrivent dans la perspective de la poursuite d'un but plus large.

L'activité accomplie dans le domaine de la jeunesse ne constitue alors plus le critère déterminant dans l'examen de la demande d'exonération. Ainsi, une fondation ou une association axée sur la jeunesse peut revêtir, par exemple, un caractère culturel. En pareil cas, l'exonération, si elle demeure possible, ne sera plus accordée en raison de la poursuite d'un but d'utilité publique mais bien d'un but culturel.

A cela s'ajoute la problématique liée au fait que des institutions, actives dans le domaine de la jeunesse, développent et accomplissent des activités qui, en soi, ne sont pas toujours compatibles avec la notion d'utilité publique, à l'exemple des fondations et associations de loisirs.

La question de l'exonération pour utilité publique se pose également à l'égard des institutions qui poursuivent des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle au travers de leurs activités consacrées à la jeunesse.

Il découle des développements qui précèdent que l'identification du but effectivement poursuivi par l'institution peut se révéler difficile en pratique. En effet, il n'est pas toujours aisé de déterminer si l'activité déployée en faveur de la jeunesse constitue ou non le fondement même de l'institution. De même, il n'est parfois pas facile de déterminer si l'ensemble des activités déployées par une institution, active dans le domaine de la jeunesse, est compatible avec l'exonération pour utilité publique.

II. Rappel des conditions d'exonération pour utilité publique

Outre les conditions générales cumulatives que sont l'exigence de la personnalité juridique de l'institution, l'exclusivité de l'utilisation et l'irrévocabilité de l'affectation des fonds, ainsi que l'effectivité de l'activité, une fondation ou une association consacrée à la jeunesse devra également respecter les conditions propres à l'utilité publique que sont l'intérêt général et le désintéressement.

Les indications contenues dans la circulaire n° 12 du 8 juillet 1994 de l'Administration fédérale des contributions sont du reste parfaitement applicables aux institutions et organisations de jeunes. S'agissant de l'intérêt général, la circulaire n° 12 rappelle que les activités à caractère éducatif peuvent être considérées comme étant d'intérêt général. Ainsi, il faut que l'activité en question s'exerce dans l'intérêt général et serve au bien public. La poursuite d'un but d'intérêt général postule également que le cercle des bénéficiaires de l'activité soit ouvert.

Quant à la condition du désintéressement, elle exige, de l'avis de la doctrine et de la jurisprudence, l'accomplissement de sacrifices de la part des membres de la corporation en faveur de l'intérêt général. La notion du désintéressement fait défaut pour les institutions poursuivant des buts lucratifs, d'assistance mutuelle et les institutions actives dans le domaine des loisirs.

Il est à relever que la loi fédérale concernant l'encouragement des activités de jeunesse extra-scolaires¹, ainsi que son ordonnance², constituent une législation fixant les conditions de subventionnement dans le domaine des activités de jeunesse. Les dispositions qu'elle contient ne sauraient par conséquent servir de base légale à une exonération fondée sur la poursuite d'un but

de service public. En effet, l'allocation d'aides financières, destinées à l'encouragement des activités de jeunesse, ne suffit pas à conférer aux institutions qui en bénéficient le statut de service public et l'exonération qui en découle. L'exonération des personnes morales, actives dans le domaine de la jeunesse, sera par conséquent octroyée en raison de la poursuite d'un but d'utilité publique.

III. Spécificités de l'exonération des institutions actives dans le domaine de la jeunesse

Lorsque l'autorité fiscale procède à l'examen d'une demande d'exonération émanant d'une corporation active dans le domaine de la jeunesse, elle doit vouer une attention particulière à l'identification du but d'intérêt général poursuivi. En d'autres termes, elle devra s'assurer par différentes mesures d'instruction que les activités déployées en faveur de la jeunesse constituent le fondement, la raison d'être de l'institution. Les activités en question devront viser un objectif éducatif et formateur. Parmi les mesures d'instruction propres à identifier le but poursuivi par l'institution, on peut notamment citer :

- L'examen détaillé des statuts et des autres dispositions réglementaires. Cela doit ainsi permettre d'identifier, le cas échéant, l'existence de buts secondaires, voire sous-jacents tels des buts économiques, d'entraide ou de loisirs. De part sa nature purement formelle, l'examen des statuts à lui seul n'est toutefois pas suffisant. Il doit nécessairement s'accompagner d'autres mesures plus concrètes.
- Obtenir de l'institution un récapitulatif des actions et des manifestations organisées ainsi que des activités menées durant les exercices précédant la demande d'exonération. Pour les corporations nouvellement créées, il y a lieu d'inviter l'institution à fournir une présentation des projets d'actions qu'elle entend réaliser et, si cela se révèle utile, de rendre une décision provisoire, voire de différer la prise de décision, afin de s'assurer de la poursuite effective du but statutaire.
- L'examen de l'utilisation et de l'affectation des ressources financières de l'institution.

Ainsi, lorsqu'à la lecture des dispositions statutaires et à l'examen des circonstances concrètes, l'autorité fiscale constate que l'institution poursuit exclusivement, ou à tout le moins dans une mesure essentielle, des objectifs éducatifs, d'encadrement ou de formation de la jeunesse, elle pourra conclure à l'existence d'un but d'intérêt général. Elle devra ensuite s'assurer du caractère suffisamment ouvert du cercle des destinataires des prestations de l'institution, en tenant compte notamment de la nature des activités déployées et des ressources à disposition.

¹ Aussi appelée Loi sur les activités de jeunesse (LAJ), RS 446.1

² Aussi appelée Ordonnance sur les activités de jeunesse (OAJ), RS 446.11

Enfin, une lecture d'ensemble des statuts et des éventuelles dispositions réglementaires doit également permettre d'arriver à la conclusion de l'existence du caractère désintéressé et altruiste de la corporation. Dans le domaine des activités de jeunesse, la condition du désintéressement postule notamment que les membres dirigeants de l'institution consacrent gratuitement de leur temps aux activités déployées en faveur des jeunes. Quant aux membres eux-mêmes, la réalisation de la condition du désintéressement se traduira notamment par l'accomplissement de tâches bénévoles en faveur du bien public. A titre d'exemple, il y a lieu de citer l'accomplissement de travaux divers en faveur des personnes âgées, ou encore le nettoyage d'une forêt.

Partant, moyennant le respect des conditions qui précèdent, une institution active dans le domaine de la jeunesse pourra être exonérée en raison de la poursuite d'un but d'utilité publique.

Il est à relever que nombre de mouvements de jeunes semblent apparemment satisfaire aux conditions posées par l'exonération pour utilité publique, alors même que ces institutions affichent un caractère confessionnel plus marqué³. Elles conservent néanmoins leur caractère d'utilité publique, pour autant que les activités déployées en faveur des jeunes priment très clairement les activités culturelles.

Si, en revanche, lors de l'examen d'un cas concret, l'autorité fiscale constate qu'une institution, qui s'occupe de jeunes personnes, développe essentiellement des activités d'ordre culturel, le motif d'exonération ne sera plus l'utilité publique, mais celui lié à la poursuite d'un but culturel. Le fait que l'activité soit déployée en faveur de jeunes et d'enfants passe ainsi au second plan et ne constitue plus le critère de référence pour l'exonération.

IV. Institutions développant des activités de loisirs (sport, musique, théâtre)

De façon générale, les institutions accomplissant des activités de loisirs, qu'elles ressortissent à la pratique du sport ou au développement d'activités culturelles (fanfare, théâtre, etc.) ne peuvent pas bénéficier de l'exonération pour utilité publique. S'il paraît incontestable que de telles associations satisfont généralement à la condition de l'intérêt général, il n'en va pas de même en ce qui concerne la condition du désintéressement qui fait le plus souvent défaut.

En effet, en pareille situation, les membres de l'institution considérée apparaissent comme les seuls ou principaux bénéficiaires de l'activité de loisirs. Partant, les conditions de l'activité désintéressée et du sacrifice dans l'intérêt général ne sont pas remplies.

La réponse à la question de savoir si l'exonération pour utilité publique est remplie, du fait que l'activité sportive ou culturelle est développée en faveur de jeunes personnes est incertaine. Une telle exonération peut tout au plus intervenir lorsque l'activité proposée aux jeunes a pour but d'initier les personnes à un sport ou à un instrument de musique notamment, et que l'activité en question revêt un caractère éducatif marqué, lequel relègue à l'arrière-plan l'activité de loisirs. La finalité d'initiation à un sport ou à un instrument de musique doit clairement primer la finalité de loisirs. En d'autres termes, l'objectif éducatif et formateur doit constituer le but principal de l'institution au sens de l'article 11 de la Constitution fédérale.

³ Voir à ce sujet le site internet du Conseil suisse des activités de jeunesse (CSAJ) www.csaj.ch qui contient une liste importante d'institutions de jeunesse et notamment celles à caractère confessionnel.

Dans le domaine sportif, il n'est pas rare qu'une association regroupe plusieurs équipes (par ex. l'association de football qui regroupe plusieurs mouvements, juniors, 1^{ère} équipe, vétérans). En pareille situation, il faut envisager la séparation pure et simple, sur le plan comptable et organisationnel, des diverses composantes de l'institution, car seule la corporation qui poursuit un but éducatif et de sensibilisation au sport peut bénéficier de l'exonération pour cause d'utilité publique. Cette problématique doit en outre être distinguée de celle des clubs de sport professionnels qui ne sont généralement plus organisés sous forme d'association.

Le Tribunal supérieur du canton de Schaffhouse a dénié par jugement du 26 août 2005 le caractère d'utilité publique à une association active dans le domaine de la jeunesse (arrêt n° 66/2004/11). Le Tribunal a laissé ouverte la question de l'existence d'un privilège fiscal à raison de la poursuite d'un but culturel.

V. Institutions poursuivant des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle

La poursuite d'un but lucratif conduit en principe au refus de l'exonération, à moins que la poursuite d'une telle activité soit clairement subordonnée au but d'utilité publique de l'institution active dans le domaine de la jeunesse. De la sorte, si l'activité revêt un caractère accessoire et qu'elle contribue à atteindre le but d'utilité publique en rapport avec la jeunesse, l'exonération demeure parfaitement admissible.

A titre d'exemple, il est possible de concevoir qu'une institution, active dans le domaine de la jeunesse et satisfaisant aux critères susmentionnés en matière d'utilité publique, exploite également un chalet de montagne (location des locaux lors de leur non utilisation par l'institution).

Dès lors que l'examen des comptes de l'institution permet à l'autorité fiscale de constater le caractère accessoire de l'activité économique et l'affectation des ressources dégagées à la réalisation du but statutaire, rien ne s'oppose à l'exonération. En pareille situation, il convient de s'assurer que la poursuite d'une activité lucrative ne devienne pas une finalité en soi.

10. Indemnisation des organes dirigeants des fondations et des associations d'utilité publique

I. Généralités

Lors de l'examen par l'autorité fiscale d'une demande d'exonération émanant d'une fondation ou d'une association poursuivant un but de service public, respectivement d'utilité publique, il arrive parfois que les mesures d'instruction, au niveau comptable notamment, révèlent l'existence de rémunérations versées aux membres du conseil de fondation ou du comité de l'association.

Les montants touchés par les dirigeants de l'institution peuvent alors parfois dépasser le cadre du dédommagement des frais effectifs et du versement de jetons de présence et constituer de véritables rémunérations.

Ainsi, le versement de telles prestations en argent peut entrer en contradiction avec la condition du désintéressement à laquelle doivent se soumettre les institutions d'utilité publique qui entendent bénéficier d'une mesure d'exonération. L'utilisation des ressources d'une institution est conforme au but qu'elle poursuit pour autant que les ressources en question servent directement l'accomplissement de tâches de service public ou d'utilité publique ou que l'institution en retire une contrepartie équivalente.

Le présent exposé a pour but de définir de façon stricte les types et l'étendue des indemnités et rémunérations compatibles avec les notions fiscales du désintéressement et du bénévolat.

II. Indemnisation pour l'activité déployée en qualité de membre d'un conseil de fondation ou d'un comité d'une association

A. Activité ordinaire

L'activité ordinairement déployée en tant que membre d'un conseil de fondation, respectivement d'un comité d'une association d'une institution d'utilité publique, procède du principe du bénévolat.

Cela signifie que seuls les frais effectifs, les dépenses en espèces et les frais de déplacement peuvent être indemnisés. De modestes jetons de présence peuvent également être admis au regard du principe du bénévolat. Ceux-ci doivent toutefois ne pas dépasser les montants alloués pour des tâches publiques bénévoles analogues.

B. Activité excédant l'activité ordinaire d'un conseil de fondation ou d'un comité

Lorsqu'un membre d'un conseil de fondation ou d'un comité d'une association assume en revanche des tâches qui excèdent l'activité ordinaire lui échéant d'un point de vue quantitatif ou qualitatif, une indemnité appropriée peut lui être versée. Cela est en particulier le cas lorsqu'un membre d'un conseil de fondation ou d'un comité d'une association exerce cette activité professionnelle à titre principal et qu'il est rétribué conformément au tarif du marché.

En pareil cas, une indemnisation ne s'oppose pas à la notion du désintéressement, dès lors que l'institution devrait recourir aux services de tiers ou accomplir lesdites tâches par l'intermédiaire d'une agence commerciale, lesquels devraient de toute façon être indemnisés conformément au tarif professionnel applicable en la matière en fonction de la nature du patrimoine à gérer (portefeuille de titres, immeubles).

Une telle règle trouvera application pour les grandes fondations, actives sur le plan national dont le patrimoine représente plusieurs millions de francs.

III. *Modèle de disposition statutaire minimale*

Compte tenu des développements qui précèdent, l'acte de fondation, respectivement les statuts d'une association, doivent prévoir une disposition minimale intégrant les éléments suivants :

Les membres du conseil de fondation (pour les associations : du comité) agissent bénévolement et ne peuvent prétendre qu'à l'indemnisation de leurs frais effectifs et de leurs frais de déplacement. Pour les activités qui excèdent le cadre usuel de la fonction, chaque membre du conseil de fondation (pour les associations : les membres du comité) peut recevoir un dédommagement approprié.

En conséquence, les exemples qui suivent sont incompatibles avec une exonération fiscale :

- les dédommagements fixes pour les membres d'un conseil de fondation, respectivement les membres d'un comité, du moment qu'ils excèdent le montant des frais effectifs;
- les honoraires versés selon les secteurs d'activité des membres pour la préparation et la participation aux séances de conseil de fondation, respectivement de comité;
- les indemnités pour prestations particulières sans preuve du travail effectivement accompli.

IV. *Engagement contractuel d'un membre d'un conseil de fondation ou du comité d'une association*

Ensuite, la question se pose de savoir si les membres d'un conseil de fondation ou du comité d'une association peuvent, simultanément à leur fonction, être engagés à titre onéreux sur la base d'un contrat de mandat ou de travail par l'institution.

Du point de vue du droit de l'exonération fiscale, une telle hypothèse n'est pas absolument exclue. Cependant, en raison de l'exigence stricte découlant de la condition du désintéressement, un tel rapport de mandat ou de travail ne peut entrer en ligne de compte que lorsque, au regard de la composition du conseil de fondation ou du comité notamment, il apparaît de façon précise et indubitable qu'aussi bien l'objet que l'indemnisation du mandat ou du travail effectué s'inscrit dans l'intérêt de l'institution exonérée fiscalement.

Il convient dès lors de vouer une attention particulière au strict respect de la condition du désintéressement en s'assurant que l'activité déployée dans le cadre du rapport de mandat ou de travail ne se fait pas principalement au bénéfice du membre dirigeant concerné.

Par contre, les membres d'un conseil de fondation ou du comité d'une association (y compris les membres fondateurs) ne peuvent en aucun cas assumer simultanément des fonctions au sein de la direction administrative de l'institution. Par direction administrative, il faut comprendre l'ensemble du personnel disposant d'un pouvoir de décision quant à la gestion et au développement de l'institution (directeur, cadre dirigeant, responsable de secteur d'activité notamment).

En pareil cas, le cumul des fonctions dirigeantes est incompatible avec la condition du désintéressement et ne peut par conséquent pas conduire à une exonération.

11. Déductibilité des dons versés à des personnes morales poursuivant plusieurs buts (but de service public / d'utilité publique et simultanément des buts culturels et d'autres buts); exigence en matière de ventilation comptable par type d'activité

I. Généralités

La poursuite de buts culturels constitue, selon les articles 23 al. 1 lit. g LHID et 56 lit. h LIFD, un motif d'exonération sui generis dès lors que le bénéfice et le capital sur le plan cantonal ou national sont affectés exclusivement et irrévocablement à la poursuite de ce type de but. La raison de la séparation du motif d'exonération lié à la poursuite d'un but de service public ou d'utilité publique (article 23 al. 1 lit. f LHID et 56 lit. g LIFD) de celui lié à la poursuite de buts culturels et d'autres buts repose sur le traitement différent des libéralités volontaires versées à une personne morale exonérée. Les dons consentis pour des buts culturels et d'autres buts ne constituent pas des dépenses déductibles alors que les dons à des personnes morales exonérées, lesquelles poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sont déductibles (article 9 al. 2 lit. i LHID, respectivement article 33a LIFD). Lorsqu'une personne morale poursuit en partie un but d'utilité publique et en partie un but religieux et d'autres buts, les dons qui lui sont versés peuvent être déduits lorsqu'ils sont utilisés dans le cadre d'un but fiscalement privilégié (utilité publique, service public) de façon durable et prouvable.

En revanche, les dons à une institution poursuivant des buts mixtes ne sont pas déductibles fiscalement dans la mesure où les dons en question financent des buts culturels et d'autres buts. La fortune (capital) et les recettes qui servent des buts de service public ou d'utilité publique doivent être à cet effet séparées du reste des recettes et du capital. Cette exonération objective suppose que l'institution entreprenne une séparation claire du point de vue de l'organisation et des comptes entre ses activités d'utilité publique ou de service public et les autres activités. Ainsi, pour chaque catégorie de buts, des sujets de droit différents devraient en principe être constitués.

Seuls des cas exceptionnels peuvent justifier la tenue de comptes clairement séparés avec des comptes de paiement spécifiques à chaque activité à l'intérieur d'un même sujet de droit. La circulaire N° 12 de l'Administration fédérale des contributions du 8 juillet 1994 ainsi que la doctrine et la jurisprudence sont d'avis que la tenue de comptes séparés (ventilation comptable par type d'activité) est autorisée. Dans la pratique, la question s'est posée de savoir quelles exigences, en matière de comptabilité sectorielle, peuvent et doivent être posées.

Dans le cas exceptionnel où il n'existe pas de sujets de droit distincts, mais que seuls des comptes clairement séparés avec leurs propres comptes de paiement sont tenus au sein d'un même sujet de droit, les conditions suivantes doivent être remplies pour des raisons de contrôle de la part de l'autorité fiscale. Lesdites conditions concernent aussi bien le donateur que l'institution fiscalement favorisée. Ainsi, les dons peuvent être admis en déduction dans le respect du cadre légal. Comme il s'agit, au cas particulier, de faits tendant à abaisser la charge fiscale, des exigences strictes en matière de preuve de la déductibilité sont posées.

II. Conditions à remplir par l'institution fiscalement favorisée; détails des exigences en matière de comptabilité sectorielle (ventilation comptable par type d'activité)

1. Règlement concernant l'administration et l'utilisation de la fortune : pour des raisons de transparence, il se justifie d'élaborer un règlement concernant l'administration et l'utilisation des recettes et du capital (fortune) de l'institution.
2. Pour apprécier si les dons déductibles profitent exclusivement et effectivement aux buts de service public ou d'utilité publique, il y a lieu de se baser sur les revenus et les dépenses

découlant des prestations fournies par l'institution. A cet effet, la règle du produit brut (interdiction de la compensation) trouve application.

Du point de vue des dépenses : il appartient à l'administration de l'institution, avec le concours de l'autorité fiscale, de fixer préalablement quelles activités de l'institution ressortissent exclusivement à l'utilité publique ou au service public et quelles activités servent de façon première l'accomplissement d'autres buts ou de buts culturels. En ce qui concerne les dépenses, il y a lieu de déterminer si le but de service public ou d'utilité publique est effectivement exercé et si les postes de dépenses spécifiques sont en rapport avec l'exécution du but de service public ou d'utilité publique. L'institution doit en particulier prendre en considération, lors de l'établissement de la comptabilité séparée, les coûts qui sont aussi bien en rapport avec les finalités de service public / d'utilité publique que les frais qui résultent du but culturel (par exemple les salaires, les frais administratifs). Une clef de répartition appropriée doit alors être élaborée. La détermination de cette clef de répartition doit être convenue au préalable avec l'autorité de taxation. A intervalles réguliers, cette dernière doit contrôler si la clef de répartition correspond au rapport effectif entre les différentes activités. Il faut en outre s'assurer qu'aucun financement transversal des buts culturels ou des autres buts ne se produise.

Du point de vue des recettes : en matière de recettes, tous les dons qui sont déductibles doivent être versés et comptabilisés dans un compte séparé, c'est-à-dire sur un compte postal ou bancaire distinct.

3. Tenue des comptes et comptabilité séparées : le capital affecté au but d'utilité publique ou de service public ainsi que les recettes réalisées à cet effet doivent être comptabilisés spécifiquement. Les ressources et les dépenses en rapport avec ces activités doivent être enregistrées séparément et rapprochées l'une de l'autre. Il est exigé un véritable compte de fonds avec un compte de résultat et un bilan séparé, ainsi qu'une claire séparation des différents produits et dépenses. Le compte des fonds doit rendre compte des disponibilités qui sont liées à un but clairement déterminé par le donateur lui-même ou l'organisation elle-même en limitant ainsi son utilisation. Les fonds dont l'affectation est limitée sont mentionnés au passif sous la rubrique "fonds" (voir à ce sujet la recommandation Swiss GAAP RPC 21 - Etablissement des comptes des organisations sociales d'utilité publique, à but non lucratif, chiffre 48 ainsi que ZEWO-STANDARDS zur Rechnungslegung und – prüfung, p. 2, chiffres 10 et 11). Lorsque les recettes sont directement comptabilisées, une tenue de comptes séparée (plan comptable général séparé en tant que compte d'ordre ainsi qu'un compte postal ou bancaire séparé) représente l'exigence minimale en matière de recettes, pour autant qu'elle obéisse à l'exigence d'un compte d'exploitation séparé.

Le bilan et le compte de résultat (éventuellement les comptes de recettes et de dépenses) doivent en particulier rendre compte de façon précise et pertinente, selon les règles de l'art, des différents groupes de comptes. Pour des raisons de transparence, les comptes de produit et les comptes d'actif ne doivent pas être mélangés. Le compte de résultat doit quant à lui être subdivisé selon les différentes catégories de recettes et de dépenses. Le destinataire doit impérativement se soucier que les dons reçus sont utilisés uniquement dans le but pour lequel ils ont été consentis et qu'ils ne sont pas intégrés au reste de la fortune.

4. Attestation de l'organe de révision / de l'autorité de surveillance : pour les sociétés anonymes et les fondations, une attestation de l'organe de révision, respectivement de l'autorité de surveillance, peut être exigée. Une mention doit être jointe en annexe selon laquelle l'institution se conforme à l'exigence d'une comptabilité et d'une tenue de comptes séparée.
5. Remise d'une lettre de confirmation au donateur : le donateur doit être d'avance informé par l'institution à quelles fins ses dons sont concrètement utilisés. Pour des raisons pratiques, cette confirmation peut déjà être remise avec le bulletin de versement sur lequel le numéro de compte pré-imprimé et distinct doit être mentionné (document établi sous forme de lettre d'envoi standardisée dans laquelle devrait également figurer une information concernant la

décision d'exonération du canton du siège de l'institution, ainsi que la date de l'exonération proprement dite).

III. Conditions à remplir par le donateur

6. Versement sur un compte séparé : lorsque les dons sont effectivement affectés à des buts de service public ou d'utilité publique, le donateur doit expressément indiquer sur le versement que le don doit être utilisé pour la réalisation du but de service public ou d'utilité publique (au moyen d'une remarque correspondante, par exemple : en faveur du projet XY). Le don est versé sur un compte spécifique établi pour ce but avec un numéro séparé. Le versement en question doit être effectué sur un compte bancaire ou postal distinct. Il ne suffit pas que l'institution concernée tienne simplement une rubrique comptable séparée.
7. Lettre de confirmation de l'institution bénéficiaire : le donateur, qui veut faire valoir en déduction son don à une telle personne morale, doit prouver que le don en question a été indubitablement versé sur le compte affecté à l'activité d'utilité publique ou de service public. Il peut fournir cette preuve par la remise de la preuve de paiement (récépissé) puisque l'institution lui aura attesté que le don a été utilisé exclusivement en faveur d'un but d'utilité publique ou de service public. Le contribuable doit remettre la lettre de confirmation avec le récépissé à l'autorité de taxation. S'il fournit cette preuve, alors le don sera admis en déduction dans les limites de la réglementation légale. Si, par contre, cette preuve n'est pas fournie ou de manière insuffisante, la libéralité ne pourra alors pas être considérée comme déductible en application du principe selon lequel les faits tendant à diminuer la charge fiscale doivent être prouvés par le contribuable.